

การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาโดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม : กรณีศึกษา คณะ
บริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก นครหลวงเวียงจันทน์
ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว

AN ANALYSIS OF STUDENT PRODUCTION COSTS BY APPLYING THE ACTIVITY BASED
COSTING SYSTEM : A CASE STUDY OF FACULTY OF BUSINESS ADMINISTRATION IN
PAKPASAK TECHNICAL COLLEGE, VIENTIANE CAPITAL,
LAOS PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC

อุทอน สัพพันดอน¹ และ รชต สวานสวัสดิ์²

¹ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรธานี¹

² คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรธานี

Outhone Siphadone¹ and Rachata Suansawat²

¹ Master of Business Administration, The Faculty of Graduate Studies,
Udon Thani Rajabhat University

² Faculty of Management Science, Udon Thani Rajabhat University

(Received: December 1, 2020; Revised: December 4, 2020; Accepted: January 13, 2021)

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากิจกรรมและตัวหลักต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนักศึกษา เพื่อกำหนดต้นทุนการผลิตนักศึกษา โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing : ABC) ในการคำนวณต้นทุนรายหลักสูตร และต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารจัดการทางการศึกษา โดยคำนวณหาต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อคนทั้งในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นกลาง (ปวช.) จำนวน 996 คน และระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) จำนวน 836 คน รวมทั้งสิ้น 1,802 คน โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์ผู้บริหาร บุคลากรสายสนับสนุนและบุคลากรสายผู้สอนที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับโครงสร้างขององค์กรและทำการเก็บรวบรวมข้อมูลในปีงบประมาณ 2562 จากเอกสารรายรับรายจ่ายเงินงบประมาณทั้งจากงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณรายได้ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ได้แก่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย เพื่อบรรยายลักษณะของข้อมูลต้นทุนการผลิตนักศึกษาแต่ละหลักสูตร

ผลการวิจัยพบว่าการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาทุนตลอดทั้งหลักสูตร (ระยะเวลา 2 ปี) ของระดับปวช. มีจำนวน 18,944.32 บาท โดยแบ่งเป็นของสาขาการบัญชีซึ่งมีต้นทุนสูงสุด (ในระดับปวช.) มีต้นทุนตลอดหลักสูตร 7,056.05 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 3,528.03 บาท/ปี และสาขาเลขานุการมีจำนวนต้นทุนตลอดหลักสูตร 11,888.27 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,944.14 บาท/ปี ส่วนหลักสูตรในระดับปวส. ต้นทุนตลอดทั้งหลักสูตรของระดับปวส. (ระยะเวลา 3 ปี) จำนวน 47,183.97 บาท โดยแบ่งเป็นของสาขาโลจิสติกส์มีต้นทุนตลอดหลักสูตร 15,519.41 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,173.14 บาท/ปี สาขาการค้ำระหว่างประเทศมีต้นทุนตลอดหลักสูตร จำนวน 12,163.13 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 4,054.37 บาท/ปี สาขาการตลาดมีต้นทุนตลอดหลักสูตร 11,916.85 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 3,972.28 บาท/ปี และสาขาการจัดการสำนักงานมีต้นทุนตลอดหลักสูตร จำนวน 7,584.58 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 2,528.19 บาท/ปี เรียงตามลำดับ

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม วิเคราะห์ต้นทุน การคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา

ABSTRACT

The purpose of this study was to study activities and cost drivers related to student production to calculate the cost of student production by using the activity-based costing (ABC) for course costs and the cost per student yearly to be a guideline for educational management by calculating the cost of student production per one student of the level in vocational certificate 996 students and the level of high vocational certificate (Diploma) 836 students, a total of 1,802 students. Executives, support staff and instructor personnel were interviewed; collecting data in the fiscal year 2019 from the documents of income, expenditure, budgetary budget, including the national budget and income budget. Statistics used in analysis included descriptive statistics, including percentage and mean, to describe the nature of the cost of a student in each course.

The results of the research showed that the total cost per course (for 2 years) at the vocational level was 18,944.32 baht, separated by the program of accounting cost 7,056.05 baht/year, the cost per student was 3,528.03 baht/year, the secretary program cost 11,888.27 baht/course, the cost per student was 5,944.14 baht/year. For the diploma level (for 3 years), the total cost per course was 47,183.97 baht/course. The highest cost is logistics program cost, which is 15,519.41 baht per course, 5,173.14 baht per student/year. Furthermore, the international trade program cost is 12,163.12 baht per course, and 4,054.37 baht per student/year. In addition, the marketing program cost is 11,916.85 baht, the cost per student was 3,972.28 baht/year and the program of office management cost is 7,584.58 baht, the cost per student was 2,528.19 baht/year.

Keywords: Activity-Based Costing, cost analysis, calculation of student's cost

บทนำ

ในปัจจุบันรัฐบาลของประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (สปป.ลาว) จะใช้การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของแผนการพัฒนาศรษฐกิจในการบริหารงบประมาณให้มีประสิทธิภาพ งบประมาณแห่งรัฐของสถาบันหรือหน่วยงานของรัฐทุกแห่งได้มีการจัดทำข้อมูลอย่างเป็นระบบ เพื่อให้การบริหารจัดการด้านทรัพย์สินได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลให้เกิดประโยชน์สูงสุด มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การใช้จ่ายงบประมาณของรัฐบาลสะท้อนถึงประสิทธิภาพของการบริหารงบประมาณของหน่วยงานแต่ละหน่วยงาน ที่จะแสดงให้เห็นถึงความคุ้มค่า ภายใต้อำนาจของงบประมาณที่หน่วยงานภาครัฐได้รับ ซึ่งสามารถตรวจสอบ

ได้และควบคู่กับความสามารถในการจัดสรรงบประมาณเพื่อให้บรรลุตามยุทธศาสตร์ชาติ หน่วยงานศึกษาที่ได้รับงบประมาณแต่ละปี จึงต้องคิดหาแนวทางในการบริหารงบประมาณที่ได้รับตามนโยบายของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การปฏิบัติตามนโยบายของกระทรวงศึกษาธิการและกีฬาเป็นการพัฒนาตามสภาพการณ์การเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจ สังคมและเทคโนโลยี กระทรวงศึกษาธิการและกีฬาของสปป.ลาว ได้กำหนดให้มหาวิทยาลัยแห่งชาติลาวและวิทยาลัยเทคนิคปากป่าสักในสังกัดเขตอาชีวศึกษาเป็นสถาบันการศึกษาต้นแบบ เพื่อเป็นตัวอย่างในการจัดระบบการบริหารจัดการเกี่ยวกับรายรับ - รายจ่ายด้านวิชาการเพื่อให้สามารถสร้างเป็นกองทุนงบประมาณในการบริหารจัดการภายในหน่วยงาน มีการปรับปรุงนโยบาย วิสัยทัศน์ พันธกิจ และเป้าหมายหลักของสถาบันการศึกษาแต่ละแห่งในประเทศให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ เพื่อมุ่งสู่มาตรฐานและความเป็นเลิศด้านคุณภาพการศึกษาของสปป.ลาว (กระทรวงศึกษาธิการและกีฬา, 2562)

บทบาทของการใช้จ่ายงบประมาณของหน่วยงานราชการโดยเฉพาะอย่างยิ่งในสถาบันการศึกษา จะเห็นได้จากการพัฒนาระบบการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ในประเด็นของการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา ซึ่งต้องการคำนวณค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจากการดำเนินงาน เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการมากขึ้น อันส่งผลให้การดำเนินงานเกิดประสิทธิภาพอย่างแท้จริง สิ่งเหล่านี้ถือว่าเป็นการบริหารจัดการต้นทุนที่ทุกองค์กรควรให้ความสนใจอย่างยิ่ง เพื่อให้สอดคล้องกับแผนการศึกษาแห่งชาติของสปป.ลาว ในปี 2563 ซึ่งได้กล่าวถึงการศึกษาและพัฒนาสังคมให้เป็นสังคมแห่งการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล ทั้งนี้จะต้องให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ซึ่งเป็นแม่บทสำคัญในการกำหนดยุทธศาสตร์การพัฒนาคุณภาพและคุ้มครองทางสังคม (สำนักงานนายกรัฐมนตรี, 2560)

วิทยาลัยเทคนิคปากป่าสักก่อตั้งเมื่อ พ.ศ. 2479 เป็นสถาบันอาชีวศึกษาภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาลสปป.ลาว มีที่ตั้งอยู่ที่นครหลวงเวียงจันทน์ เปิดการเรียนการสอน 2 หลักสูตร คือ หลักสูตรระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และหลักสูตรระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) มีทั้งสิ้น 17 สาขาวิชา 34 หลักสูตร มีจำนวนบุคลากรและครูทั้งสิ้น 184 คน จำนวนนักศึกษาทั้งหมด 5,961 คน (บทสรุปและแผนการพัฒนาวิทยาลัยเทคนิคปากป่าสัก, 2562)

ในปี 2562 ที่ผ่านมารูปแบบการดำเนินธุรกิจ ปฏิบัติตามนโยบายของกระทรวงศึกษาธิการและกีฬา การดำเนินงานของวิทยาลัยได้ใช้จ่ายงบประมาณที่ได้รับจากหน่วยงานของรัฐ ซึ่งไม่ได้เก็บรวบรวม ข้อมูลจริงของต้นทุน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งทำให้มองเห็นเพียงแค่ภาพรวมเท่านั้น ไม่สามารถนำข้อมูลมาใช้ในการบริหารจัดการต้นทุนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจได้เท่าที่ควร หากในปัจจุบันได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดนโยบายใหม่เพื่อความเป็นเอกภาพทั่วประเทศ ดังนั้นผู้บริหารจึงเห็นความสำคัญของข้อมูลต้นทุนแยกตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายของแต่ละส่วนงานอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการวัดผลการดำเนินงาน การปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานโดยการมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ เช่น การควบคุมปัจจัยนำเข้าซึ่งต้องกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีการจัดการที่เป็นระบบและมีความสอดคล้องกับการจัดสรรทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของสถานศึกษาแต่ละแห่ง จึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่เชื่อถือได้ ถูกต้อง ครบถ้วนและนำไปใช้ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานต้นทุนใน

การผลิตและบริหารการจัดการทรัพยากรสิ้นและการตรวจสอบกำกับดูแลองค์การของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง (อัจฉรา กลิ่นจันทร์, 2550) ส่งผลให้รัฐบาลได้นำระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ การคำนวณต้นทุนการผลิตจึงเป็นส่วนสำคัญอย่างหนึ่งในการบริหารงบประมาณที่สถานศึกษาต้องคำนวณต้นทุนการผลิตให้มีความถูกต้องและเหมาะสม เพื่อช่วยให้การบริหารงบประมาณมีประสิทธิภาพและที่สำคัญผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและทันที่

การศึกษาเรื่องต้นทุนการผลิตนักศึกษาจึงเป็นเรื่องที่สำคัญอย่างยิ่งสำหรับการเป็นวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งจะทำให้ทราบต้นทุนการผลิตนักศึกษาที่แท้จริง อีกทั้งเป็นการวัดผลการดำเนินงานในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของแผนการใช้จ่ายงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง สะท้อนให้เห็นถึงการใช้ทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพ ประหยัด คุ่มค่า โปร่งใส และเป็นธรรม รวมทั้งเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการนำข้อมูลไปใช้เพื่อกำหนดนโยบายในการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพและเพื่อการบริหารทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด

คณะบริหารธุรกิจเป็นคณะหนึ่งของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก ซึ่งมีจำนวนนักศึกษาประมาณ 47% ของจำนวนนักศึกษาทั้งหมดในวิทยาลัย คณะบริหารธุรกิจ ประกอบด้วย 6 สาขาวิชา ได้แก่ สาขาการบัญชี สาขาเลขานุการ สาขาการตลาด สาขาการจัดการสำนักงาน สาขาโลจิสติกส์ สาขาการค้ำระหว่างประเทศ โดยแบ่งเป็น 2 หลักสูตร ได้แก่ หลักสูตรระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และหลักสูตรระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) คณะบริหารธุรกิจมีพันธกิจหลักในการผลิตนักศึกษาออกสู่ตลาดแรงงาน แต่มีคำถามที่น่าสนใจว่า คณะต้องจ่ายเงินจำนวนเท่าใดเพื่อใช้ในการผลิตนักศึกษาหนึ่งคนหรือที่เรียกว่าค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษา โดยจำแนกตามระดับสาขาและค่าใช้จ่ายในการจัดการเรียนการสอนมาจากกิจกรรมใดมากที่สุด และจากแหล่งใดเป็นสัดส่วนจำนวนเท่าใด ระหว่างงบประมาณแผ่นดินที่ได้รับจัดสรรให้กับวิทยาลัยและงบประมาณเงินรายได้ของวิทยาลัยเอง เพื่อให้เห็นถึงสัดส่วนภาระค่าใช้จ่ายในการจัดการศึกษาจากแหล่งต่าง ๆ ว่ามีสัดส่วนเป็นอย่างไร ประกอบกับในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคแห่งการแข่งขัน การคำนวณ ต้นทุนที่ถูกต้องสามารถสะท้อนถึงการดำเนินงานที่แท้จริงและถือเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารย่อมต้องคำนึงถึงอย่างยิ่ง เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารทางการศึกษาให้มีประสิทธิภาพ

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) เป็นระบบการคำนวณต้นทุนที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่กำลังเปลี่ยนไป โดยระบบ ABC เป็นระบบของการจัดสรรต้นทุนโดยในขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของตนให้กับหน่วยของต้นทุน ซึ่งจะถูกรวบรวมเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ใช้ โดยจะถูกเรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนภายในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมนั้นว่าตัวผลักดันต้นทุน (ศรีวิมล มีอำพล, 2560)

วิธีการคิดต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่ให้ข้อมูลตามความเป็นจริงของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามกิจกรรมจริง โดยระบบ ABC นี้ จะเป็นการให้ข้อมูลทางบัญชีที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตนักศึกษาและการดำเนินงานแก่ผู้บริหาร ระบบ ABC เป็นระบบการคำนวณและบริหารต้นทุนที่ช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจได้ดีกว่าการใช้ข้อมูลจากระบบบัญชีต้น

ทุนเดิม โดยมีข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและผลผลิตที่มีความถูกต้องแม่นยำ การวางระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรม ทำในลักษณะของระบบการรายงานเพื่อบริหารงานมากกว่าที่จะนำเอาระบบ ต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้แทนที่ระบบต้นทุนบัญชีที่ใช้ในปัจจุบัน

การบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Management : ABM) คือการพยายามที่จะลดต้นทุนในการผลิต โดยพยายามปรับปรุงกระบวนการผลิตเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจต่อไปโดย นำกิจกรรมต่างๆ มาพิจารณาว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า หรือ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า เมื่อสามารถระบุได้ว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า หรือ กิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าจากนั้นฝ่ายบริหาร ต้องกำหนดนโยบายเพื่อพยายามลดหรือยกเลิกกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า เพื่อลดต้นทุนการผลิตลงอันจะทำให้ประสิทธิภาพการผลิตเพิ่มขึ้นและสามารถประหยัดต้นทุนการผลิตลงได้มาก

ในมุมมองของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือช่วยในการบริหารงานเพื่อให้ฝ่าย บริหารบรรลุวัตถุประสงค์ นั่นคือ ฝ่ายบริหารมีการจัดเก็บข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมและสาเหตุของ การเกิดต้นทุนที่แม่นยำกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม วิธีนี้ทำให้การคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาที่ ถูกต้องมากยิ่งขึ้น โดยต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เป็นประเภทเดียวกันและมีพฤติกรรมเหมือนกันจะรวมไว้ ในจุดสะสมต้นทุนเดียวกัน และระบุเข้ากิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรมที่อาศัยข้อมูลที่แท้จริงจากการ ปฏิบัติงานจริง นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจการปฏิบัติงานโดยแบ่งกิจกรรมการทำงาน โดย แบ่งเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า โดยพยายามลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าลง เพื่อลดต้นทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อสถาบันการศึกษา ภาควิชาและส่วนงานย่อยต่างๆ และทำ สำคัญสามารถแข่งขันกับคู่แข่งได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่องการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิต นักศึกษาโดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม กรณีศึกษาคณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคนิคปาก ป่าสัก นครหลวงเวียงจันทน์ ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว เพื่อให้ทราบว่ คณะบริหารธุรกิจมีค่าใช้จ่ายในการผลิตนักศึกษาหนึ่งคนจำนวนเท่าใด โดยคำนวณค่าใช้จ่ายจริง ซึ่ง ข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุนในการผลิตนักศึกษาต่อ 1 คน จะเป็นแนวทางในการวางแผน บริหารต้นทุนเพื่อนำไปจัดสรรค่าใช้จ่ายหรืองบประมาณให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และเกิดประโยชน์สูงสุดต่อคณะบริหารธุรกิจต่อไป และที่สำคัญนำรูปแบบการคำนวณนี้ไปเป็น ต้นแบบให้กับสถาบันการศึกษาอื่น ๆ ที่มีบริบทหรือมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับวิทยาลัยเทคนิคปากป่าสัก

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษากิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปคำนวณหาต้นทุนและกำหนดตัวหลักต้นทุน การศึกษาต่อหลักสูตรสาขาวิชา ต้นทุนการศึกษาต่อหัวนักศึกษา ที่เกิดขึ้นจริงในคณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคนิคปากป่าสัก
2. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตนักศึกษา โดยประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการ คำนวณต้นทุน
3. เพื่อนำผลการศึกษาไปเป็นแนวทางในการจัดตั้งกองทุนงบประมาณการบริหารจัดการ ภายในวิทยาลัยเทคนิคปากป่าสัก

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

เนื่องด้วยงานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจกรณีศึกษา ดังนั้น ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยจึงได้จากการสัมภาษณ์กับผู้ที่เกี่ยวข้องในการบริหารคณะบริหารธุรกิจ โดยผู้ให้ข้อมูลหลักประกอบด้วย บุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการเรียนการสอนของหลักสูตรประกอบด้วย ผู้อำนวยการกับคณะผู้บริหาร 3 คน หัวหน้าฝ่ายวิชาการ 2 คน หัวหน้าฝ่ายกิจการนักศึกษา 1 คน หัวหน้าฝ่ายบริหาร 1 คน หัวหน้าฝ่ายแผนการร่วมมือ 1 คน หัวหน้าฝ่ายบุคลากร 1 คน หัวหน้าการเงิน 2 คน หัวหน้าคณะวิชาบริหารธุรกิจ 4 คน และหัวหน้า สาขาวิชาในคณะบริหารธุรกิจ จำนวน 6 คน รวมทั้งสิ้น 21 คน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

2.1 แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง เพื่อสัมภาษณ์คณะผู้บริหาร บุคลากรสายผู้สอน บุคลากรสายสนับสนุน และ หัวหน้าสาขาวิชาในคณะบริหารธุรกิจ และออกแบบสอบถามโดแนวทางการออกแบบจากลักษณะการปฏิบัติงาน โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป ของผู้ให้สัมภาษณ์ ส่วนที่ 2 ประเด็นคำถามที่เกี่ยวกับ ข้อมูล วิสัยทัศน์ นโยบาย กลยุทธ์ และแผนงาน สัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ในการทำกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.2 แบบเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลตามประเด็นเพื่อให้ได้ข้อมูลจำแนกตามรายละเอียดดังนี้

2.2.1 ข้อมูลจำนวนนักศึกษา และ ครูผู้สอนคณะบริหารธุรกิจของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก เพื่อใช้ประกอบในการคำนวณต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิตนักศึกษา

2.2.2 ข้อมูลค่าใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแผ่นดิน และเงินงบประมาณรายได้ของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

3.1 ข้อมูลปฐมภูมิ เก็บรวบรวมข้อมูลจากบุคลากรที่เกี่ยวข้องซึ่งประกอบด้วย ผู้อำนวยการกับคณะผู้บริหาร 3 คน หัวหน้าฝ่ายวิชาการ 2 คน หัวหน้าฝ่ายกิจการนักศึกษา 1 คน หัวหน้าฝ่ายบริหาร 1 คน หัวหน้าฝ่ายแผนการร่วมมือ 1 คน หัวหน้าฝ่ายบุคลากร 1 คน หัวหน้าการเงิน 2 คน หัวหน้าคณะวิชาบริหารธุรกิจ 4 คน และหัวหน้าสาขาวิชาในคณะบริหารธุรกิจ 6 คน ใช้วิธีสัมภาษณ์แบบเจาะลึก

3.2 ข้อมูลทุติยภูมิ การศึกษาครั้งนี้จะทำการเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ ดังนี้

3.2.1 ข้อมูลจำนวนนักศึกษา จากข้อมูลพื้นฐานของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก ในปี พ.ศ. 2562 เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา

3.2.2 ข้อมูลจำนวนบุคลากรสายผู้สอน และ หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ประกอบในการปันส่วนค่าใช้จ่ายงบบุคลากรเข้าในต้นทุนการผลิตนักศึกษา

3.2.3 ข้อมูลด้านโครงสร้างของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก จากข้อมูลพื้นฐานประจำปีของวิทยาลัยเทคนิคในปีการศึกษา 2562 เพื่อนำมาจำแนกต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม และสาเหตุของการเกิดต้นทุนหรือตัวผลักดันต้นทุน

3.2.4 ข้อมูลด้านงบประมาณที่ใช้ได้รับจัดสรรจากงบประมาณแผ่นดิน และ
งบประมาณเงินรายได้ จากเอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปีของวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก และ
เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ จากรายงานของฝ่ายพัสดุ

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมได้นำมาวิเคราะห์ดังนี้

4.1 วิเคราะห์และกำหนดกิจกรรม โดยวิเคราะห์จากภารกิจของหน่วยงานต้นทุนหลัก
วิเคราะห์จากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

4.2 วิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปคำนวณหาต้นทุนการผลิตนักศึกษา
ต่อหลักสูตร ของแต่ละสาขาวิชาในคณะบริหารธุรกิจ

4.3 พิจารณาข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องและผู้บริหาร

4.4 วิเคราะห์โดยการคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหน่วยโดยใช้ระบบต้นทุนแบบเต็มของคณะ
บริหารธุรกิจ เพื่อคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา

4.5 การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตนักศึกษา โดยใช้วิธีต้นทุนตามฐานกิจกรรม กับหลักสูตร
ของคณะบริหารธุรกิจทั้ง 6 สาขาวิชา ได้แก่ สาขาการบัญชี สาขาเลขานุการ สาขาการจัดการ
สำนักงาน สาขาการตลาด สาขาโลจิสติกส์ และสาขาการค้าระหว่างประเทศ

ผลการวิจัย

จากข้อมูลที่น่ามาใช้เป็นข้อมูลค่าใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณเงินรายได้และข้อมูล
อื่น ๆ ที่ใช้ในการคำนวณที่เกิดขึ้นจริงสำหรับรอบระยะเวลาหนึ่งปี ในปีงบประมาณ 2562 (1
มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 2562) รวมทั้งในการพิจารณาการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วย โดยแยกตาม
ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่มีความชัดเจนของแต่ละหลักสูตรทั้งประกาศนียบัตรวิชาชีพ
ประกอบด้วย สาขาวิชาการบัญชี สาขาวิชาเลขานุการและประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง
ประกอบด้วย สาขาวิชาตลาด สาขาวิชาการจัดการสำนักงาน สาขาวิชาโลจิสติกส์ สาขาวิชาการค้า
ระหว่างประเทศ ซึ่งผู้วิจัยได้ออกแบบการคำนวณเพื่อเป็นต้นแบบของการนำไปใช้ในสถานศึกษา
ในรูปแบบระบบของการคำนวณต้นทุนการศึกษา ซึ่งนำหลักการคำนวณในการคิดต้นทุนกิจกรรม
มาปรับใช้และทำการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายด้วยวิธีที่ผู้วิจัยได้ออกแบบแนวทางการคำนวณทางการศึกษา
ตามลำดับขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 วิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของคณะบริหารธุรกิจ เริ่มตั้งแต่การวิเคราะห์
และการกำหนดกิจกรรมของคณะ เป็นการวิเคราะห์กิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในคณะบริหารธุรกิจ
วิเคราะห์กิจกรรมที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้อง พร้อมนำกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กันนำมาจัดกลุ่ม
รวมกันเป็น 6 กิจกรรม คือ กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมการพัฒนานักศึกษา กิจกรรมการ
แนะนำและที่ปรึกษา กิจกรรมการวัดและประเมินผลการเรียนการสอน กิจกรรมการให้บริการสู่ชุมชน
และกิจกรรมการพัฒนาและปรับปรุงหลักสูตร แต่ละกิจกรรมถือเอาเกณฑ์จำนวนชั่วโมงของกิจกรรม
เป็นหลักในการกำหนดตัวหลักต้นทุน

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณหาต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมในการหาต้นทุนกิจกรรม
ในแต่ละหน่วยงานจำแนกจากบัญชีแยกประเภทค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของคณะบริหารธุรกิจของ

วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก ในตารางที่ 1 ตารางแสดงต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมของคณะบริหารธุรกิจสำหรับรอบระยะเวลา 1 ปี 2562 (1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 2562) โดยแยกต้นทุนทางตรงกับต้นทุนทางอ้อมเพื่อให้เห็นความชัดเจน ข้อมูลของค่าใช้จ่ายที่เกิดผลกระทบต่อต้นทุนการศึกษา ซึ่งต้นทุนรวมของคณะบริหารธุรกิจมีจำนวน 6,638,955.97บาท แยกเป็นต้นทุนทางตรง เป็นจำนวน 2,886,294.81 บาท คิดเป็นร้อยละ 43.47 ของค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภท ต้นทุนทางอ้อม เป็นจำนวน 3,752,661.16 บาท คิดเป็นร้อยละ 56.53 ของค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภท ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการคำนวณต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อมประจำปีงบประมาณ 2562
ของคณะบริหารธุรกิจ

รายการ	ปี 2562		
	ต้นทุนรวม คณะบริหารธุรกิจ	ต้นทุนทางตรง	ต้นทุนทางอ้อม
หน่วย : บาท			
1. งบบุคลากร			
เงินเดือนพื้นฐาน	2,110,348.37		2,110,348.37
เงินประจำตำแหน่ง	299,758.90		299,758.90
2. งบดำเนินงาน			
ค่าตอบแทนเงินนอกเวลาราชการ	563,877.05	563,877.05	
ค่าสอนนอกเวลาราชการ (เงินสอนพิเศษ)	1,417,050.15	1,417,050.15	
ค่าเงินเวรยาม	95,835.28		95,835.28
ค่าวัสดุเชื้อเพลิงและหล่อลื่น	20,002.94		20,002.94
ค่าเครื่องแบบ	59,262.75		59,262.75
ค่าวัสดุสำนักงาน	309,501.86		309,501.86
ค่าวัสดุการศึกษา	706,564.07	706,564.07	
ค่าสาธารณูปโภค	495,082.52		495,082.52
ค่าพัฒนาบุคลากร	118,187.92	118,187.92	
3. งบลงทุน			
ค่าซ่อมแซมบำรุงครุภัณฑ์	33,921.20		33,921.20
ค่าซ่อมแซมบำรุงพาหนะ	2,642.55		2,642.55

ตารางที่ 1 ผลการคำนวณต้นทุนทางตรง และ ต้นทุนทางอ้อมประจำปีงบประมาณ 2562
ของคณะบริหารธุรกิจ (ต่อ)

หน่วย : บาท

รายการ	ปี 2562		
	ต้นทุนรวม คณะบริหารธุรกิจ	ต้นทุนทางตรง	ต้นทุนทางอ้อม
ค่าซ่อมแซมบำรุงอาคารและ สิ่งก่อสร้าง	107,708.79		107,708.79
4. งบเงินอุดหนุน (จัดสรรให้คณะโดยตรง)			
เงินนโยบายครอบครัว	31,944.21		
ก่อนรับบำนาญ	51,880.16		
5. งบรายจ่ายอื่น (รวม)			
ค่าใช้จ่ายกับงานราชการ	56,410.03		56,410.03
5. งบรายจ่ายอื่น (ต่อ)			
ค่าใช้จ่ายบริหารอื่น ๆ	75,686.78		75,686.78
ค่าใช้จ่ายส่งเสริมงานต่าง ๆ	80,615.62	80,615.62	
ซื้อสินทรัพย์คงที่รับใช้บริหาร	86,499.18		86,499.18
รวม	6,722,780.33	2,886,294.81	3,752,661.16

หมายเหตุ :

รายชื่อค่าใช้จ่ายบางรายการใช้ชื่อตามที่สปป.ลาว ที่ใช้จริง และการจัดสรรค่าใช้จ่ายบางรายการจะไม่ได้นำเข้าเป็น
ต้นทุนทางตรงและทางอ้อม เนื่องจากเป็นงบสวัสดิการสังคม เช่น เงินนโยบายครอบครัวก่อนรับบำนาญ เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 3 ทำการปันส่วนต้นทุนทางตรงและทางอ้อมลงสู่สาขาวิชา ดังแสดงในตารางที่ 2
เป็นตารางสรุปต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมของแต่ละหลักสูตร ซึ่งเป็นการแยกต้นทุนทางตรง
และทางอ้อมลงสู่สาขาวิชา พบว่าสาขาวิชาการบัญชีมีต้นทุนทางตรงมากที่สุดเป็นจำนวน
1,338,823.02 บาท รองลงมาเป็นสาขาการตลาดตามลำดับ ต้นทุนทางตรงน้อยที่สุดคือสาขาวิชาโลจิสติกส์
เป็นจำนวน 203,843.55 บาท ส่วนต้นทุนทางอ้อมเป็นสาขาวิชาการบัญชีที่มีต้นทุนสูงที่สุด จำนวน
1,661,878.66 บาท น้อยที่สุดคือสาขาวิชาโลจิสติกส์จำนวน 297,644.33 บาท

ตารางที่ 2 ผลการสรุปต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมของแต่ละหลักสูตร

สาขา	ต้นทุนทางตรงรวม (บาท)	ต้นทุนทางอ้อมรวม (บาท)
สาขาวิชาการบัญชี	1,338,823.02	1,661,878.66
สาขาวิชาการตลาด	466,223.22	597,586.70
สาขาการจัดการสำนักงาน	364,956.70	470,529.62
สาขาวิชาเลขานุการ	294,189.15	416,338.61
สาขาวิชาการค้าระหว่างประเทศ	218,259.16	308,683.24
สาขาวิชาโลจิสติกส์	203,843.55	297,644.33
รวม	2,886,294.81	3,752,661.16

ขั้นตอนที่ 4 ทำการปันส่วนต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมลงสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้สำหรับการคำนวณต้นทุนการศึกษาของคณะบริหารธุรกิจ การปันส่วนค่าใช้จ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมลงสู่แต่ละกิจกรรมเข้าสู่แต่ละหลักสูตร เมื่อปันส่วนต้นทุนกิจกรรมได้แล้ว กิจกรรมการจัดการเรียนการสอนมีต้นทุนมากที่สุด เป็นจำนวนเงิน 4,457,370.36 บาท คิดเป็นร้อยละ 67.14 และกิจกรรมการวัดและประเมินผลการเรียนการสอนมีต้นทุนกิจกรรมน้อยที่สุด เป็นจำนวนเงิน 337,809.63 บาท คิดเป็นร้อยละ 5.09 ดังแสดงในตารางที่ 3 และเมื่อพิจารณาต้นทุนกิจกรรมที่ปันส่วนเข้าหลักสูตรจะพบว่า สาขาการบัญชีได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายมากที่สุด เป็นจำนวนเงิน 3,000,701.68 บาทคิดเป็นร้อยละ 45.20 และสาขาวิชาโลจิสติกส์ได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เป็นจำนวนเงิน 501,487.88 บาท คิดเป็นร้อยละ 7.55 ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 3 แสดงการรวมต้นทุนรวมแต่ละกิจกรรมของแต่ละสาขาวิชา

กิจกรรม	ต้นทุนรวม (บาท)	ร้อยละ
กิจกรรมการเรียนการสอน	4,457,370.36	67.14
กิจกรรมการพัฒนานักศึกษา	341,921.40	5.15
กิจกรรมการแนะนำและที่ปรึกษา	562,547.31	8.47
กิจกรรมการวัดและประเมินผลการเรียนการสอน	337,809.63	5.09
กิจกรรมการให้บริการสู่ชุมชน	562,547.31	8.47
กิจกรรมการพัฒนาและปรับปรุงหลักสูตร	376,759.97	5.67
รวม	6,638,955.98	100.00

ตารางที่ 4 แสดงต้นทุนรวมแต่ละกิจกรรมที่ปันส่วนเข้าหลักสูตร

หลักสูตร	ต้นทุนรวมกิจกรรม (บาท)	ร้อยละ
สาขาการบัญชี	3,000,701.68	45.20
สาขาการตลาด	1,063,809.91	16.02
สาขาการจัดการสำนักงาน	835,486.32	12.58
สาขาเลขานุการ	710,527.76	10.70
สาขาการค้าระหว่างประเทศ	526,942.41	7.94
สาขาวิชาโลจิสติกส์	501,487.88	7.55
รวม	6,638,955.98	100.00

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน มีการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามสาเหตุที่ก่อให้เกิดกิจกรรม โดยผู้วิจัยได้พิจารณาจากข้อมูลและผลลัพธ์ที่เกิดจากกิจกรรม ได้ถือเอาเกณฑ์จำนวนชั่วโมงที่เกิดขึ้นของแต่ละกิจกรรม เป็นการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่หลักสูตร ซึ่งได้สำรวจจากฝ่ายงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง ทำให้สามารถกำหนดต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์และใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์นักศึกษา ซึ่งถือว่าเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวัดผลการปฏิบัติงาน และ ใช้เป็นแนวทางในการควบคุมต้นทุนที่เกี่ยวข้องได้อีกด้วย

ขั้นตอนที่ 6 คำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อหนึ่งคน ดังแสดงในตารางที่ 5 เป็นการคำนวณต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปีของหลักสูตรในคณะบริหารธุรกิจแยกตามสาขา พบว่าในปีงบประมาณ 2562 ต้นทุนต่อหลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และหลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ต้นทุนตลอดหลักสูตรของระดับ ปวช. จำนวน 18,944.32 บาท โดยแยกเป็นของสาขาการบัญชีมีต้นทุนตลอดหลักสูตร (2 ปี) 7,056.05 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 3,528.032 บาท/ปี สาขาเลขานุการมีจำนวนต้นทุนตลอดหลักสูตร (2ปี) 11,888.27 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,944.14 บาท/ปี และต้นทุนรวมต่อหลักสูตรของระดับ ปวส. จำนวน 47,183.97 บาท สาขาการจัดการสำนักงานมีต้นทุนตลอดหลักสูตร (3ปี) จำนวน 7,584.58 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 2,528.19 บาท/ปี สาขาการตลาดมีต้นทุนตลอดหลักสูตร (3ปี) 11,916.85 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 3,972.28 บาท/ปี สาขาโลจิสติกส์มีต้นทุนตลอดหลักสูตร (3ปี) 15,519.41 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,173.14 บาท/ปี และสาขาการค้าระหว่างประเทศมีต้นทุนตลอดหลักสูตร (3ปี) จำนวน 12,163.13 บาท มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 4,054.37 บาท/ปี

ตารางที่ 5 การสรุปต้นทุนต่อหัวนักศึกษาระดับปวช.และระดับปวส. แยกตามหลักสูตร

หน่วย : บาท

หลักสูตร	ต้นทุนรวมตลอดหลักสูตร	ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาต่อปี
ระดับปวช. (ระยะเวลา 2 ปี)		
สาขาการบัญชี	7,056.05	3,528.03
สาขาเลขานุการ	11,888.27	5,944.14
รวม	18,944.32	
ระดับปวส. (ระยะเวลา 3 ปี)		
สาขาการจัดการสำนักงาน	7,584.58	2,528.19
สาขาการตลาด	11,916.85	3,972.28
สาขาโลจิสติกส์	15,519.41	5,173.14
สาขาการค้าระหว่างประเทศ	12,163.13	4,054.37
รวม	47,183.97	

สำหรับการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษาต่อหลักสูตรคือให้นำข้อมูลจากต้นทุนแต่ละหลักสูตรในแต่ละระดับหารด้วยจำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนของแต่ละหลักสูตรและ เพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหัวนักศึกษา คือนำต้นทุนการผลิตนักศึกษาตลอดหลักสูตรหารด้วยจำนวนปีที่ศึกษาตลอดหลักสูตร โดยมีสูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$\text{ต้นทุนการผลิตต่อหลักสูตร} = \frac{\text{ต้นทุนทางตรง} + \text{ต้นทุนทางอ้อม}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนแต่ละหลักสูตร}}$$

$$\text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษา} = \frac{\text{ต้นทุนการผลิตต่อหลักสูตร}}{\text{จำนวนปีที่ศึกษาตลอดหลักสูตร}}$$

อภิปรายผล

จากการวิเคราะห์ต้นทุนรวมของคณะบริหารธุรกิจวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก จำแนกตามแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณเงินรายได้ โดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมมีการจัดจำแนกต้นทุนทางตรงและทางอ้อมของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง โดยนำข้อมูลสนับสนุนมาจากการสัมภาษณ์ของหัวหน้าฝ่ายงานต่าง ๆ เช่น คณะผู้บริหาร ฝ่ายบริหาร ฝ่ายวิชาการ ฝ่ายบุคลากร ฝ่ายกิจการนักศึกษา และฝ่ายแผนการและการร่วมมือ พร้อมกับหัวหน้าคณะและหัวหน้าสาขาวิชาพร้อมกับงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมาใช้ในการคำนวณต้นทุนการศึกษา

การจำแนกต้นทุนทางตรงและทางอ้อม เพื่อนำข้อมูลไปคำนวณ ผู้วิจัยวิเคราะห์หาค่าใช้จ่ายของแต่ละรายการของต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่พร้อมกับการวิเคราะห์กิจกรรมของวิทยาลัยที่มีหลักเกณฑ์ ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ สนธิญา สุวรรณราช (2552) อุมพร เกยเลื่อน (2555) และ ผกามาศ มุลวันดี (2560) ที่ศึกษาต้นทุนการผลิตนักศึกษาของสถาบันโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ในขณะที่การวิเคราะห์กิจกรรมของต้นทุนในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ผลการศึกษาพบว่า การวิเคราะห์กิจกรรมได้ 6 กิจกรรม ต้นทุนแต่ละกิจกรรมมีความแตกต่างกัน ดังนั้นในการกำหนดกิจกรรมจะไม่มีกิจกรรมที่ซ้ำซ้อนกันและกิจกรรมเหล่านั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับหลักสูตร การกำหนดกิจกรรม การกระจายต้นทุนหรือทรัพยากรสู่กิจกรรมแล้ว จึงกระจายต้นทุนกิจกรรมไปสู่ต้นทุนโดยอาศัยตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน สอดคล้องกับงานวิจัยของดวงมณี โกมารทัต (2552) ที่ได้ให้แนวคิดว่ารระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบการรวบรวมต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สนธิญา สุวรรณราช (2552) ที่ศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม มีการปันส่วน 2 ระดับ คือ การปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรม โดยการใช้เกณฑ์การปันส่วนตามสัดส่วนค่าใช้จ่ายของแต่ละสาขา แล้วจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตรตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งแต่ละกิจกรรมของสาขาจะปันส่วนตามเกณฑ์จำนวนรายวิชา จำนวนชั่วโมงที่เกิดขึ้นและจำนวนนักศึกษา ซึ่งถือเป็นตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนของแต่ละกิจกรรม

จากการสรุปการคำนวณต้นทุนการศึกษาของคณะบริหารธุรกิจ วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก พบว่าในปี 2562 ในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) โดยต้นทุนต่อหลักสูตรในระดับ ปวช. สาขาเลขานุการมีต้นทุนที่สูงที่สุด มีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,944.14 บาท/ปี เนื่องจากการจัดการเรียนการสอนนักศึกษาในแต่ละสาขามีการนำวัสดุและอุปกรณ์ในการพัฒนานักศึกษาที่ไม่เหมือนกัน และมีความแตกต่างกันออกไป ทั้งจำนวนนักศึกษาและการแบ่งปันบางกิจกรรมที่มีมูลค่าใกล้เคียงกันเกือบทุก ๆ สาขาจึงอาจเป็นสาเหตุทำให้ต้นทุนของสาขาเลขานุการสูงที่สุด ต้นทุนต่อหลักสูตรในระดับ ปวส. สาขาโลจิสติกส์มีต้นทุนที่สูงที่สุด โดยมีต้นทุนต่อหัวนักศึกษา 5,173.14 บาท/ปี ผลเนื่องจากค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีกิจกรรมแต่ละกิจกรรมในสาขาเป็นสัดส่วนที่ค่อนข้างสูงตลอดหลักสูตร เพราะว่าในแต่ละปีการศึกษาในสาขาดังกล่าวมีกิจกรรมการเรียนการสอนที่ต้องมีการศึกษาดูงานและการฝึกอบรมพัฒนาครูบ่อยครั้งเพื่อพัฒนาหลักสูตร จึงทำให้ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาบุคลากร รวมถึงค่าเดินทางในการพัฒนางานในต่างประเทศที่มีค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง จึงทำให้ต้นทุนทางอ้อมมีจำนวนมากและบางกิจกรรมมีการดำเนินกิจกรรมของบุคลากรสายสนับสนุนที่ให้การสนับสนุนกิจกรรมของทุกระดับการศึกษาส่งผลให้การปันส่วนค่าใช้จ่าย

จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายลงไปที่ระดับการศึกษา จึงอาจเป็นสาเหตุทำให้ต้นทุนของสาขา
โลจิสติกส์สูงขึ้น ผลจากค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีการใช้กิจกรรมแต่ละกิจกรรมในสัดส่วนที่ค่อนข้างสูงส่วน
หลักสูตรที่มีต้นทุนทางตรงสูงสุดคือสาขาการบัญชี เนื่องจากมีการจัดการเรียนการสอน และจำนวน
นักศึกษามากกว่าสาขาอื่น ทำให้มีค่าใช้จ่ายทางตรงเกิดขึ้นมากกว่าสาขาอื่นๆ ต้นทุนทางตรง เช่น
ค่าตอบแทน เงินสอนพิเศษ ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของลัดดาภรณ์ อินตาทามแห (2557) และ
เจนจิรา ทีปุง (2557) ที่กล่าวไว้ว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการบริหารจัดการแต่ละกิจกรรม กิจกรรมใด
ที่ใช้ค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใด ที่ได้รับภาระต้นทุนเข้ากิจกรรมนั้นจะทำให้ได้ต้นทุนการผลิตที่
ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด

การคำนวณต้นทุนการศึกษาเพื่อให้การบริหารจัดการทั้งแนวทางการศึกษาต่อไปในอนาคต
การปันส่วนต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีความสลับซับซ้อนมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับโครงสร้าง
ขององค์กรและวัตถุประสงค์ของการศึกษา ซึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายจะต้องมีการจัดทำแผน
งบประมาณให้ชัดเจนเพื่อกำหนดแนวทางในการปันส่วนค่าใช้จ่ายและอธิบายความสัมพันธ์ของ
โครงสร้างการปันส่วนที่เชื่อมโยงไปยังผลผลิตนั้น ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจึงมีความสำคัญต่อองค์กร
เพราะจะแสดงความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นทำให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลไป
ใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลสูงสุด

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ควรให้คณะบริหารธุรกิจ ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักที่ผลิตนักศึกษา นำผลการคำนวณ
ต้นทุนต่อหัวนักศึกษามาวิเคราะห์หาสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงการเพิ่มขึ้นหรือลดลง เพื่อสามารถ
ควบคุมต้นทุนได้อย่างเหมาะสม

1.2 ระบบ ABC เป็นระบบที่ต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูงหากต้องการ
ความละเอียดของแต่ละกิจกรรมการผลิตนักศึกษา การพัฒนาระบบ ABC จำเป็นต้องมีการแต่งตั้ง
คณะกรรมการดำเนินงานซึ่งมาจากฝ่ายต่าง ๆ ในวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก ซึ่งมีความรู้
เกี่ยวกับกิจกรรมภายในวิทยาลัยเป็นอย่างดีและบุคคลที่มีความรู้เรื่องต้นทุนฐานกิจกรรม มีการทำ
ความเข้าใจชี้แจงถึงสาเหตุการนำระบบ ABC มาใช้แก่บุคลากรและให้บุคลากรมีส่วนร่วมในการ
กำหนดกิจกรรม ซึ่งจะนำไปสู่ความสำเร็จในการคำนวณต้นทุนการศึกษา

1.3 การนำระบบ ABC ไปเป็นแนวทางในการคำนวณต้นทุนการศึกษา แนวทางปฏิบัติ
ต้องมีการจำแนกกิจกรรมในการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานได้อย่างละเอียดรวมทั้งสามารถกำหนด
ตัวหลักต้นทุนกิจกรรมได้อย่างถูกต้องและทำให้คำนวณต้นทุนได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้นและได้ข้อมูลที่มี
ประโยชน์ และนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจสำหรับการคิดต้นทุนการผลิตนักศึกษาได้อย่างถูกต้อง

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป

ในการศึกษาครั้งต่อไป การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยและสามารถทำให้ทราบว่า
กิจกรรมใดที่จะส่งผลประโยชน์ต่อการดำเนินงานของวิทยาลัยอย่างไร เพื่อนำไปเป็นข้อมูลในการวาง

แผนการดำเนินงานและจัดทำกลยุทธ์ในการผลิตนักศึกษาในอนาคต ในเรื่องของการวิเคราะห์ต้นทุน นอกจากจะวิเคราะห์ต้นทุนการศึกษา ควรวิเคราะห์ต้นทุนทางด้านอื่นๆดังนี้

2.1 ศึกษาหลักการบริหารต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Management : ABM) มาใช้ในวิทยาลัย เพื่อกำหนดเป็นกลยุทธ์ของวิทยาลัย และนำไปสู่การตัดสินใจเกี่ยวกับการประเมินผลการดำเนินงาน โดยพยายามลดกิจกรรมที่ไม่มีคุณค่าหรือไม่มีมูลค่า (Non value-added Activity) ให้กับองค์กรและพยายามส่งเสริมกิจกรรมที่มีคุณค่าหรือสร้างมูลค่า (Value-added Activity) ให้เพิ่มขึ้นกับองค์กร เพื่อให้การบริหารเกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

2.2 ศึกษาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยอย่างต่อเนื่อง จะสามารถทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดคุ้มค่าต่อการลงทุนหรือไม่ เพื่อการวางแผนที่ดีในอนาคต

2.3 วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตสาขาอื่น ๆ ของวิทยาลัยด้วย นอกเหนือจากคณะบริหารธุรกิจ เพื่อเชื่อมโยงกับกลยุทธ์ของวิทยาลัย กับกิจกรรมการเรียนการสอน รวมไปถึงต้นทุนต่างๆที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรม

เอกสารอ้างอิง

- กระทรวงศึกษาธิการและกีฬา. (2562). คำสั่งของรัฐมนตรีกระทรวงศึกษาธิการฉบับเลขที่ 309/สสท. เกี่ยวกับการประหยัดรายจ่ายงบประมาณแห่งรัฐของแผนการศึกษาธิการและกีฬา. กระทรวงศึกษาธิการและกีฬา.
- เจนจิรา ทีปึง. (2557). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิตหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- ดวงมณี โกมารทัต. (2559). การบัญชีต้นทุน. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- บงกช อนันต์พันธ์. (2552). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ. วารสารคณะวิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์, 1(3), 33-45.
- ผกามาต มุลวันดี. (2560). การศึกษาการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักเรียนของวิทยาลัยการอาชีพในเขตภาคเหนือ. วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์. 9(1), 137-138.
- แผนงานวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก. (2560). บทสรุปและแผนการดำเนินงานประจำวิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก (2559-2561). วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก.
- ลัดดาภรณ์ อินตาทามแห. (2557). ต้นทุนฐานกิจกรรมหลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิตสาขาวิศวกรรมไฟฟ้าและสาขาวิศวกรรมเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

- วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก. (2562). บทสรุปผลการจัดตั้งปฏิบัติงานประจำปีการศึกษา 2560-2561 และแผนการดำเนินงานประจำปีการศึกษา 2560-2561. วิทยาลัยเทคนิคปากป้าสัก.
- ศศิวิมล มีอำพล. (2560). การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 24. กรุงเทพฯ: เสมาธรรม.
- สนธิญา สุวรรณราช. (2552). การประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน กรณีศึกษา โรงเรียนลำปางพณิชยการและเทคโนโลยี. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สำนักงานนายกรัฐมนตรี. (2560). การประหยัดรายจ่ายงบประมาณของรัฐ ฉบับเลขที่ 09/มิ.ย.ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2017. สำนักงานนายกรัฐมนตรี.
- สำนักงานนายกรัฐมนตรี. (2560). แผนพัฒนาเศรษฐกิจ-สังคมแห่งชาติ 5 ปี ครั้งที่ 8 (2016-2020) ผ่านกองประชุมครั้งประมฤกษ์ของสภาแห่งชาติชุดที่ 8. นครหลวงเวียงจันทน์ กระทรวงแผนการและการลงทุน.
- อัจฉรา กลิ่นจันทร์. (2550). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์. วารสารสถาบันวิจัยและพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์, 13(1), 72-77.
- อุมาพร เกยเลื่อน. (2555). ต้นแบบการคำนวณต้นทุนการศึกษาโดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมในสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน กรณีศึกษาโรงเรียนชุมชนแพบริหารธุรกิจเทคโนโลยี จังหวัดขอนแก่น. สารนิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย.