การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี

An Analysis of the Cost per Head of Students at the Faculty of Management Science, Phetchaburi Rajabhat University

กรกนกรัตน์ พัชรภาสกร[1] ชฎาพร ฑีฆาอุตมากร[1] และ อรุษ คงรุ่งโชค[2]*
Kornkanookrut Putcharapassakorn[1] Chadaporn Teekauttamakorn[1] and Arus Kongrungchok[2]*

[1] สาขาการบัญชี คณะบริหารธุกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง กรุงเทพฯ 10240
[2] สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุราษฎร์ธานี จังหวัดสุราษฎร์ธานี 84100
[1]Division of Accounting, Faculty of Business Administration, Ramkhamhaeng University, Bangkok 10240
[2]Division of Accounting, Faculty of Management Sciences, Suratthani Rajabhat University, Suratthani 84100

[*]To whom correspondence should be addressed. e-mail: kornkanookrut@hotmail.com

***Received:** 1 April 2019, **Revised:** 15 May 2019, **Accepted:** 26 June 2019*

บทคัดย่อ

เพื่อที่จะกระตุ้นผู้บริหารสามารถจัดการและควบคุมกิจกรรมและตัวผลักต้นทุนในการคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาได้อย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผล การวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นในการผลิตนักศึกษา 1 คนให้กลายเป็นบัณฑิตผ่านวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาแต่ละสาขาวิชาของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี โดยใช้แบบฟอร์มการรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจากรายงานประจำปีงบประมาณ 2557 – 2560 เป็นเครื่องมือการวิจัยในครั้งนี้และใช้สถิติเชิงพรรณนาในการสรุปผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ค่าใช้จ่ายจริงตามภารกิจหลักมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าค่าใช้จ่ายตามยุทธศาสตร์ ขณะที่ต้นทุนรวมของนักศึกษา 1 คน รวมสูงสุดเกิดขึ้นที่สาขาวิชาบริหารธุรกิจ รองลงมาคือสาขาวิชาการบัญชี และต้นทุนรวมต่ำสุด คือสาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา 1 คน สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจมีต้นทุนสูงที่สุด ขณะที่ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา สาขาวิชาการบัญชี มีต้นทุนต่ำที่สุด และเมื่อเปรียบเทียบวิธีคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาระหว่างวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมและวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม พบว่า วิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมให้ผลการสะท้อนต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาที่สูงกว่าวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมถึงร้อยละ 20 ดังนั้น คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี จำเป็นต้องพิจารณาดำเนินการวางแผนและควบคุมต้นทุนอย่างเร่งด่วนเพื่อความอยู่รอดของมหาวิทยาลัย

คำสำคัญ: ต้นทุนฐานกิจกรรม ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา การวิเคราะห์ต้นทุน

Abstract

In order to urge all educational administrators could manage and control valuable activities and cost drivers for efficiently and effectively calculating the cost per student capita, therefore the primary objective of this study was to analyze the entire expenditures or costs for producing a student as becoming a graduate in a future by using the Activities Based Costing (ABC) system for calculating the cost per student capita in each academic program in Faculty of Management Science, Phetchaburi Rajabhat University. A form for collecting expenditure data from the year budgeting report among 2014 – 2017 was used for being the research instrument of this study while the descriptive statistic was employed to summarize the related research results. As a result of this research discovered that the actual expenditures or costs of primary tasks were mostly higher than the actual expenditures or costs of their strategy. At the time, the highest of total cost a student happened in business administration program and accounting program, respectively as well as business computer program was the lowest of total cost a student. However, the highest of cost per student capita was business computer program while the lowest of cost per a student capita was accounting program. Then when computation methods of cost per student capita were compared between activities based costing and traditional costing systems, the result revealed the ABC system could reflect the cost per student capita higher than the traditional costing system was about 20 percentages, therefore the Faculty of Management Science, Phetchaburi Rajabhat University have certainly needed to urgently consider their cost planning and control in order to survive for their performance as well.

Keywords: activity based costing (ABC), cost per student capita, cost analysis

บทนำ

ตามที่พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 มาตรา 21 กำหนดให้ส่วนราชการต้องคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่อยู่ในความรับผิดชอบของส่วนราชการเพื่อประโยชน์ 5 ด้าน ประกอบด้วย การควบคุมต้นทุนและงบประมาณ การวัดผลการดำเนินงาน การกำหนดค่าธรรมเนียม การประเมินความเหมาะสมของกิจกรรม และการตัดสินใจถึงความเหมาะสมทางการเงิน โดยกำหนดวิธีการคำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรม (Activity Based Costing <ABC>) เป็นเครื่องมือในการบริหารงานเพื่อจัดการงานให้เกิดคุณค่า (Value Based Management) โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานตลอดทั้งองค์กร (Cross-Functional) ในลักษณะของกิจกรรมโดยภาพรวม (Integrated View) โดยสามารถระบุกิจกรรมขององค์กร ต้นทุนแต่ละกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ได้อย่างถูกต้องเพื่อการเพิ่มมูลค่าในการดำเนินงานให้กับองค์กรและทำให้สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตและบริการได้อย่างถูกต้องและนำไปสู่การพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและลดความสูญเปล่าของกิจกรรมที่ไม่สร้างมูลค่าเพิ่มเช่นกัน [1] ด้วยเหตุนี้ สถาบันการศึกษาจึงจำเป็นต้องคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาด้วยวิธีระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) ซึ่งคำนึงถึงกิจรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นและก่อให้เกิดต้นทุนเป็นหลัก แตกต่างกับต้นทุนแบบเดิมโดยรวบรวมข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่มีพฤติกรรมเหมือนกันเข้ารวมไว้ด้วยกัน ณ จุดสะสมต้นทุน (Cost Pool) ตามที่ได้ผ่านการวิเคราะห์กิจกรรมซึ่งสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับผลผลิตเรียบร้อยแล้ว (High and Low Value Activities) และระบุตัวผลักต้นทุน (Cost Driver) ที่ถูกต้องเหมาะสม เพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนเข้าไปยังสินค้าและบริการ (บัณฑิต) ซึ่งถือเป็นผลผลิตตามจำนวนนักศึกษาที่สำเร็จการศึกษา และยังถือเป็นผลผลิตของสถาบัน

การศึกษานั้นเอง [2] ตามที่คณะวิทยาการจัดการเป็นหน่วยงานภายใต้มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ซึ่งมีภารกิจหลักด้านการเรียนการสอนและภารกิจรองในด้านอื่นที่เกี่ยวข้องในการผลิตนักศึกษา ดังนั้น จึงมีความจำเป็นและให้ความสำคัญในการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิต จึงเป็นมูลเหตุที่ทำให้ต้องคำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาด้วยวิธีระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เพื่อวางแผนและควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณให้เกิดประสิทธิภาพประสิทธิผลสูงสุดรวมทั้งเพื่อที่จะวัดผลการดำเนินงานและใช้ข้อมูลต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาเพื่อกำหนดค่าธรรมเนียมทางการศึกษาอย่างเหมาะสม เพื่อนำไปสู่การวางแผนเพื่อจัดสรรงบประมาณประจำปีและสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายที่ใช้ในระหว่างปีการศึกษาให้เกิดประสิทธิภาพประสิทธิผลมากที่สุดเช่นกัน

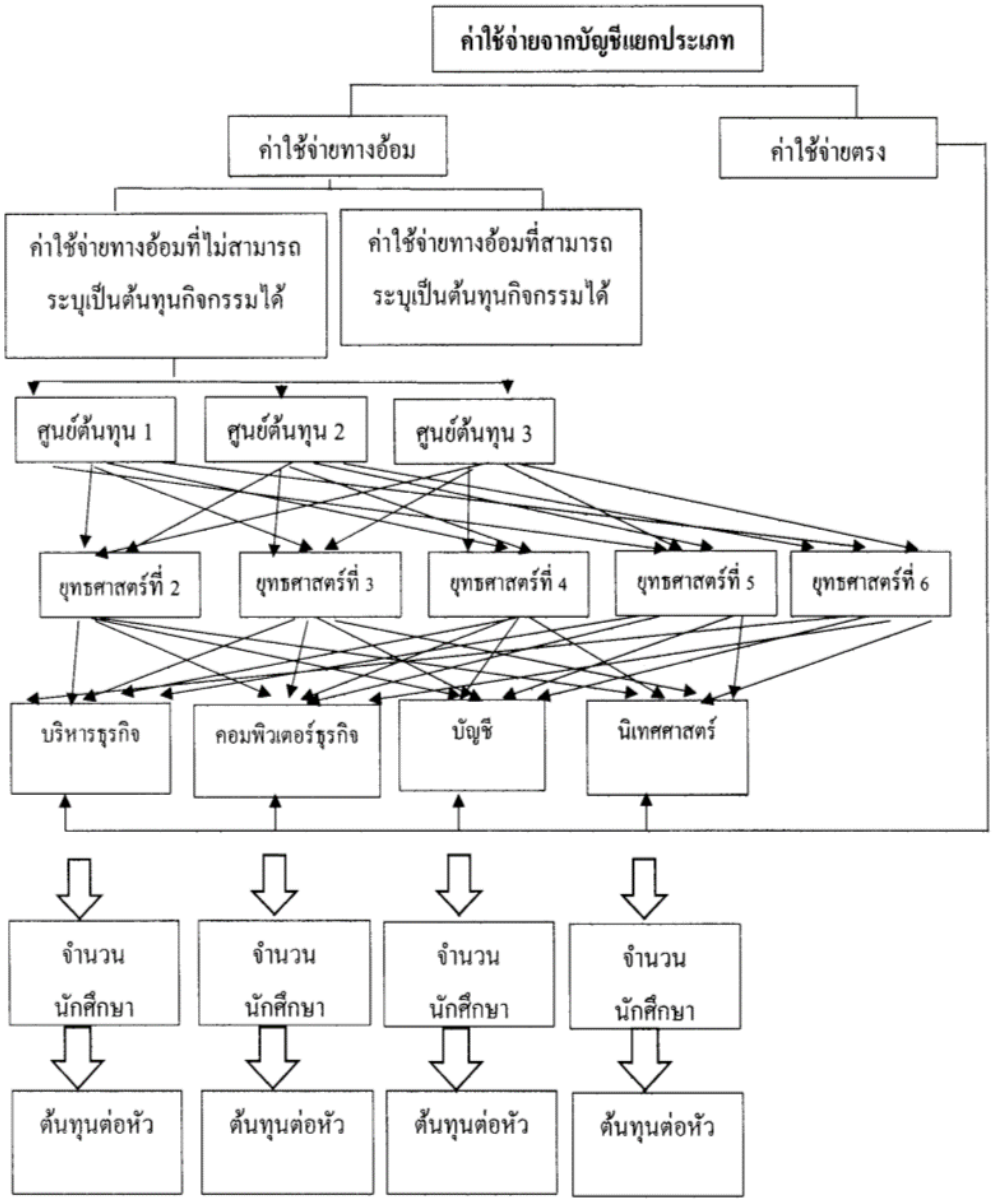
วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายจริงในกิจกรรมการดำเนินงาน เงินเดือน ค่าจ้างประจำ ค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของนักศึกษาปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ในการจัดการเรียนการสอน
2. เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
3. เพื่อเปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวของบัณฑิตแต่ละสาขา ของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และต้นทุนแบบเดิม

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา การวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วยการศึกษากิจกรรมการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับนักศึกษาปริญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ภาคปกติ ทั้ง 4 สาขาวิชา ได้แก่ (1) สาขาวิชาบริหารธุรกิจ (2) สาขาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ (3) สาขาวิชาบัญชี และ (4) สาขาวิชานิเทศศาสตร์ และภาคนอกเวลา 2 สาขา ได้แก่ (1) สาขาวิชาการบัญชี และ (2) สาขาวิชาบริหารธุรกิจ โดยทำการศึกษากิจกรรมการดำเนินงานและเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการ
2. ขอบข่ายด้านประชากรที่ศึกษา ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ จำนวนเงินที่ใช้จ่ายจริงในการดำเนินงาน และจำนวนของนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในปีการศึกษา 2557-2560 คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี
3. ขอบเขตด้านระยะเวลา การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยใช้ข้อมูลกิจกรรมและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในปีงบประมาณ 2557-2560 ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2560 ซึ่งอยู่ในช่วง ภาคการศึกษาที่ 2/2556 ถึง 1/2560

กรอบแนวคิดในการวิจัย



วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เพื่อวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นในการผลิตนักศึกษา 1 คนให้กลายเป็นบัณฑิตผ่านวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรม โดยใช้จำนวนนักศึกษา เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

การวิจัยครั้งนี้ กำหนดประชากรและเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง (purposive sampling) เป็นนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนระดับปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ปีงบประมาณ 2557-2560 ประกอบด้วย นักศึกษาภาคปกติ และภาคนอกเวลา ภาคการศึกษาที่ 2/2556 ถึง 1/2560

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสำรวจข้อมูลที่สร้างขึ้น ดังนี้

1. แบบบันทึกข้อมูลค่าใช้จ่าย เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
2. แบบบันทึกข้อมูลจำนวนนักศึกษา
3. แบบบันทึกการปันส่วนค่าใช้จ่าย

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ลักษณะของข้อมูลที่รวบรวมเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (secondary data) การเก็บข้อมูลทุติยภูมิได้จากค่าใช้จ่ายจริงทั้งงบประมาณแผ่นดินและเงินนอกงบประมาณ รายงานการใช้จ่ายงบประมาณ จากกองนโยบายและแผน รายงานประจำปี จากคณะวิทยาการจัดการและรายงานค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จากงานคลังและพัสดุ ประจำปีงบประมาณ 2557-2560

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัยใช้ค่าสถิติร้อยละ และการคำนวณต้นทุนรวมจากการกระจายต้นทุนต่าง ๆ มายังหน่วยต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยตรง ตามหลักต้นทุนฐานกิจกรรม โดยผ่านกิจกรรมที่จำเป็นและสร้างมูลค่าให้กับผลผลิต (บัณฑิต) ซึ่งแสดงอยู่ในรูปค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน สถาบันการศึกษาหากนำวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมมาใช้คำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาจำเป็นต้องคำนึงถึงกิจกรรมที่นำไปสู่การบรรลุพันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาและกำหนดตัวสัดส่วนที่เหมาะสมในการผลักต้นทุน (Cost Driver) เข้าไปสู่ผลิตภัณฑ์ซึ่งก็คือนักศึกษาเป็นตัวผลักดัน [3] โดยมีวิธีการ ดังนี้

1. จัดกลุ่มค่าใช้จ่ายจากค่าใช้จ่ายตามภารกิจหลักและตามยุทธศาสตร์ เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ อาคาร และสิ่งก่อสร้าง โดยจำแนกเป็นต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม

2. นำค่าใช้จ่ายตามภารกิจหลักและตามยุทธศาสตร์ เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ อาคารและสิ่งก่อสร้าง (ต้นทุนทางอ้อม) มาปันส่วน เพื่อหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาแต่ละชั้นปี โดยใช้จำนวนนักศึกษาที่เข้าศึกษาในปีการศึกษา 2557 และสำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2560 เป็นเกณฑ์ ดังนี้

$$\text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 1} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายจริง งบประมาณปี 2557}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่เข้าศึกษาในปีการศึกษา 2557}}$$

$$\text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 2} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายจริง งบประมาณปี 2558}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียน ชั้นปีที่ 2}}$$

$$\text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 3} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายจริง งบประมาณปี 2559}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียน ชั้นปีที่ 3}}$$

$$\text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 4} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายจริง งบประมาณปี 2560}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียน ชั้นปีที่ 4}}$$

2.1 ค่าใช้จ่ายตามภารกิจหลักและตามยุทธศาสตร์ แยกจำนวนเงินค่าใช้จ่ายตามงบประมาณที่ได้จัดสรรแต่ละสาขาโดยตรง

2.2 เงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราว ค่าจ้างพนักงานราชการ เงินประจำตำแหน่งบริหาร เงินประจำตำแหน่งวิชาการ ใช้ข้อมูลภาระเงินเดือน ค่าจ้างประจำปีงบประมาณ 2557-2560 ตั้งแต่ภาคการศึกษาที่ 2/2556 ถึง 1/2560 โดยคำนึงถึงการปฏิบัติงานจริง

2.2.1 เงินประจำตำแหน่งผู้บริหาร (ส่วนกลาง) เงินเดือนบุคลากรสายสนับสนุน(ส่วนกลาง) ปันส่วนค่าใช้จ่าย ด้วยจำนวนนักศึกษาภาคปกติ และภาคนอกเวลา ทั้ง 8 คณะ

2.2.2 เงินประจำตำแหน่งผู้บริหาร เงินประจำตำแหน่งวิชาการ เงินเดือนบุคลากรสายสนับสนุนของคณะวิทยาการจัดการ นำมาปันส่วนลงสาขาต่าง ๆ ตามจำนวนนักศึกษาภาคปกติ และภาคนอกเวลาแต่ละสาขาของคณะวิทยาการจัดการ

2.3 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาอาคาร ครุภัณฑ์ทางการศึกษา และครุภัณฑ์สำนักงาน นำข้อมูลที่ได้ทำการคำนวณจากงานคลังและพัสดุ ประจำปีงบประมาณ 2557-2560 มาตัดเป็นค่าใช้จ่าย โดยวิธีเส้นตรง เป็นไปตามหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรสำหรับหน่วยงานภาครัฐของกรมบัญชีกลาง

2.3.1 ค่าเสื่อมราคาอาคารเรียนรวม ปันส่วนค่าใช้จ่าย ด้วยจำนวนนักศึกษาภาคปกติ และภาคนอกเวลาทุกคณะ ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี

2.3.2 ค่าเสื่อมราคาอาคาร วัสดุและอุปกรณ์ ของคณะวิทยาการจัดการ นำมาปันส่วนลงสาขาต่าง ๆ ตามจำนวนนักศึกษาแต่ละสาขาภาคปกติ และภาคนอกเวลา ของคณะวิทยาการจัดการ

3. คำนวณหาต้นทุนรวม ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2557-2560

$$\text{ต้นทุนรวม} = \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 1} + \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 2} + \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 3} + \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาชั้นปีที่ 4}$$

4. นำข้อมูลต้นทุนรวมที่ได้มาคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา (บัณฑิต)

$$\text{ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา} = \frac{\text{ต้นทุนรวม}}{\text{จำนวนนักศึกษาที่สำเร็จการศึกษา}}$$

5. หลักเกณฑ์และความแตกต่างการคิดต้นทุนต่อหัวฐานกิจกรรม กับต้นทุนแบบเดิม

5.1 ต้นทุนต่อหัวฐานกิจกรรม นำค่าใช้จ่ายส่วนกลาง ค่าเสื่อมราคาที่ดินอาคารส่วนกลางมาคำนวณต้นทุน และคำนึงถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุน ต้นทุนในแต่ละกลุ่มจะถูกปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยตรง

5.2 ต้นทุนต่อหัวแบบเดิม ค่าใช้จ่ายจะถูกจัดเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (cost pools) โดยไม่คำนึงถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้น และไม่นำค่าใช้จ่ายส่วนกลาง ค่าเสื่อมราคาที่ดินอาคารส่วนกลางมาคำนวณต้นทุน

ผลการวิจัย

จากการรวบรวมข้อมูลเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ตามวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมโดยวิเคราะห์ข้อมูลจากรายงานประจำปีงบประมาณ 2557-2560 และข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วนั้น ผลการวิจัยพบว่า **ต้นทุนรวม** สาขาวิชาบริหารธุรกิจมีต้นทุนรวมสูงสุด เท่ากับ 71,617,340.45 บาท รองลงมาคือสาขาวิชาการบัญชี เท่ากับ 33,594,732.59 บาท และสาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจมีต้นทุนรวมน้อยที่สุดคือ 16,821,687.77 บาท ดังแสดงผลในตารางที่ 1 ผลการวิจัยยังพบอีกว่า **ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา**สาขาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ มีต้นทุนต่อหัวสูงสุด เท่ากับ 1,401,807.31 บาท รองลงมาคือสาขาวิชานิเทศศาสตร์เท่ากับ 584,376.61 บาท และสาขาวิชาการบัญชีเท่ากับ 390,636.42 บาท ซึ่งเป็นสาขาวิชาที่มีต้นทุนต่อหัวต่ำสุด ดังแสดงผลในตารางที่ 2 ขณะเดียวกัน เมื่อเปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนต่อหัวของระหว่างวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมและวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนต่อหัวตามวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมมีต้นทุนต่อหัวที่สูงกว่าวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมถึงร้อยละ 20 ดังแสดงผลในตารางที่ 3

ตารางที่ 1 คำนวณต้นทุนรวม ตั้งแต่ชั้นปีที่ 1 – ชั้นปีที่4

สาขาวิชา	ชั้นปีที่ 1	ชั้นปีที่ 2	ชั้นปีที่ 3	ชั้นปีที่ 4	ต้นทุนรวม
นักศึกษาภาคปกติ					
1 สาขาบริหารธุรกิจ	14,078,403.78	16,695,583.35	20,229,279.40	20,614,073.92	71,617,340.45
2 สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ	4,637,690.70	4,351,690.60	4,056.600.77	3,775,705.68	16,821,687.75
3 สาขาวิชานิเทศศาสตร์	5,554,071.98	6,074,256.64	6,263,558.72	6,067,553.76	23,959,441.10
4 สาขาวิชาบัญชี	7,402,080.33	8,220,488.18	8,547,137.12	9,425,026.96	33,594,732.59
นักศึกษาภาคนอกเวลา					
1 สาขาบริหารธุรกิจ	8,994,554.03	7,503,384.09	5,057,366.55	4,928,360.42	26,483,665.09
2 สาขาวิชาบัญชี	1,035,921.40	1,314,438.08	1,504,642.80	1,509,855.54	5,364,857.82

ตารางที่ 2 คำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ที่	สาขาวิชา	จำนวนนักศึกษาที่สำเร็จการศึกษา (คน)	ต้นทุนรวม (บาท)	ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา (บาท)
	นักศึกษาภาคปกติ			
1	สาขาบริหารธุรกิจ	177	71,617,340.45	404,617.74
2	สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ	12	16,821,687.77	1,401,807.31
3	สาขาวิชานิเทศศาสตร์	41	23,959,441.10	584,376.61
4	สาขาวิชาบัญชี	86	33,594,732.59	390,636.42
	นักศึกษาภาคนอกเวลา			
1	สาขาบริหารธุรกิจ	86	26,483,665.09	307,949.59
2	สาขาวิชาบัญชี	10	5,364,857.82	536,485.78
	รวม	**412**	**177,841,724.82**	**3,625,873.45**

ตารางที่ 3 เปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาแต่ละสาขา ด้วยวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมและ ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม

ที่	สาขาวิชา	ต้นทุนต่อหัวด้วย วิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรม (บาท)	ต้นทุนต่อหัวด้วย วิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม (บาท)
	นักศึกษาภาคปกติ		
1	สาขาบริหารธุรกิจ	404,617.74	323,407.70
2	สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ	1,401,807.31	1,226,275.19
3	สาขาวิชานิเทศศาสตร์	584,376.61	486,633.22
4	สาขาวิชาบัญชี	390,636.42	310,108.27
	นักศึกษาภาคนอกเวลา		
1	สาขาบริหารธุรกิจ	307,949.59	245,741.61
2	สาขาวิชาบัญชี	536,485.78	425,797.27
	รวม	**3,625,873.45**	**3,017,963.26**

อภิปรายผลและสรุปผลการวิจัย

ด้วยสถาบันการศึกษาจำเป็นต้องคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาให้ถูกต้องและมีประสิทธิภาพเพื่อใช้ข้อมูลดังกล่าวในการจัดการและควบคุมกิจกรรมการดำเนินงานหน่วยงานของตนให้อยู่รอดภายใต้สถานการณ์ที่มีการแข่งขันอย่างรุนแรงระหว่างสถาบันการศึกษาทั้งภาครัฐและภาคเอกชนด้วยกันเอง ดังนั้น ผู้บริหารทุกระดับของสถาบันการศึกษา จำเป็นต้องเอาใจใส่หน่วยที่ตนเองกำกับดูแลเพื่อที่ทำให้รายรับและค่าใช้จ่ายเกิดความสมดุลและสามารถอยู่รอดในสถานการณ์ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ซึ่งผลการวิจัยที่เกิดจากการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นในการผลิตนักศึกษา 1 คนให้กลายเป็นบัณฑิตผ่านวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาแต่ละสาขาวิชาของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี เพื่อสะท้อนความสำคัญของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นและนำไปสู่ความ อยู่รอดของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี พบว่า ค่าใช้จ่ายจริงตามภารกิจหลักมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าค่าใช้จ่ายตามยุทธศาสตร์ ขณะที่ต้นทุนรวมของนักศึกษา 1 คน สาขาวิชาบริหารธุรกิจโดยรวมสูงสุดเกิดขึ้นที่สาขาวิชาบริหารธุรกิจ ถัดมาคือสาขาวิชาการบัญชี และสาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ ตามลำดับ นอกจากนี้ ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา 1 คน ที่มีต้นทุนสูงที่สุดของคณะวิทยาการจัดการคือสาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ ขณะที่ต้นทุนต่ำที่สุดของคณะวิทยาการจัดการคือสาขาวิชาการบัญชี ซึ่งการวิจัยในครั้งนี้สอดคล้องกับ ธนรุจ โรจน์มานะวงศ์ [4] กล่าวไว้ว่า การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาจากการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรีเมื่อรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีงบประมาณจำเป็นต้องพิจารณารายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงานหลักหรือภารกิจหลัก ซึ่งต้นทุนต่อหน่วยในการผลิตบัณฑิตส่วนใหญ่จะอยู่ที่ภาระงานหลักถึงร้อยละ 80 ซึ่งจำเป็นต้องปันส่วนเข้าตัวนักศึกษาแต่ละรายและจะให้ผลที่ทำให้ผู้บริหารสามารถบริหารงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเมื่อทราบว่าต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาในหลักสูตรใดมีต้นทุนที่สูงหรือต้นทุนที่ต่ำอันจะนำมาสู่การจัดการและควบคุมกิจกรรมและตัวผลักต้นทุนที่เหมาะสมและถูกต้องต่อไป ขณะเดียวกัน เมื่อมีการเปรียบเทียบวิธีคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาระหว่างวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมและวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ผลการวิจัยพบว่า วิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรม

ให้ผลสะท้อนต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาที่สูงกว่าวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมถึงร้อยละ 20 ซึ่งสอดคล้องกับข้อสรุปของ อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์ [5] กล่าวว่า ระบบการบริหารต้นทุนตามฐานกิจกรรมให้ความสำคัญต่อการบริหารกิจกรรมและต้นทุนที่เกี่ยวข้องเพื่อสะท้อนค่าใช้จ่ายที่สะสมไว้ไปยังผลผลิตที่ถูกต้องอย่างแท้จริงภายใต้การกำหนดกลยุทธ์และแผนงานที่นำไปสู่ผลผลิตโดยผ่านกิจกรรมที่จำเป็นและสร้างมูลค่าให้กับผลผลิตดังกล่าว ซึ่งหากคำนวณต้นทุนตามวิธีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมจะทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนไปยังตัวผลิตภัณฑ์และบริการไม่สะท้อนความเป็นจริง ซึ่งจะมีต้นทุนที่สะสมไว้ต่ำกว่าหรือสูงกว่าก็เป็นไปได้ทั้งสิ้น ดังนั้น สถาบันการศึกษาหากนำวิธีระบบต้นทุนตามฐานกิจกรรมมาใช้คำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาก็จำเป็นต้องยอมรับต่อค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้เพื่อที่จะบรรลุพันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาให้สามารถจัดการและควบคุมต้นทุนตามฐานกิจกรรมให้เหมาะสมกับรายรับที่ได้รับและอยู่รอดต่อไปทั้งตัวสถาบันและบุคลากรทางการศึกษา [6], [3] ดังนั้นคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี จำเป็นต้องพิจารณาดำเนินการวางแผนและควบคุมต้นทุนอย่างเร่งด่วน เพื่อความอยู่รอดของคณะวิทยาการจัดการเองและมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรีเองเช่นกัน อย่างไรก็ตาม การวิจัยในครั้งนี้อาจมีข้อจำกัดหลายประการต่อการเก็บรวบรวมข้อมูลซึ่งการเก็บรวบรวมข้อมูลที่ผ่านมาของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี ยังไม่มีระบบเพื่อที่จะดึงข้อมูลอย่างเป็นระบบในการคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาทำให้การวิเคราะห์ดังกล่าวข้างต้นอาจมีความคลาดเคลื่อนและนำไปสู่การวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจที่ผิดพลาดด้วยเช่นกัน ดังนั้น ควรพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนต่อหัวของนักศึกษาตลอดอายุการศึกษาในแต่ละหลักสูตร

เอกสารอ้างอิง

[1] กรมบัญชีกลาง สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กลุ่มงานมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ. การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพมหานคร: กรมบัญชีกลาง; 2557.

[2] วรศักดิ์ ทุมมานนท์. ระบบบัญชีและการบริหารต้นทุนกิจกรรม. กรุงเทพ: ธรรมนิติเพรส; 2548.

[3] วรศักดิ์ ทุมมานนท์. การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา [อินเทอร์เน็ต].กรุงเทพฯ: เข้าถึงเมื่อ 28 มีนาคม 2551 เข้าได้จาก: http://www.acc.chula.ac.th

[4] ธนรุจ โรจน์มานะวงศ์. การวิเคราะห์ต้นทุนในการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรี. กรณีศึกษา นิสิตสาขาวิชาวิทยาศาสตร์การเดินเรือ คณะพาณิชยนาวีนานาชาติ. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา; 2558.

[5] อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์. การบัญชีต้นทุนเพื่อการบริหาร.กลุ่มสาขาวิชาการบัญชี. คณะวิทยาการจัดการ, ขอนแก่น: มหาวิทยาลัยขอนแก่น; 2555.

[6] ดวงมณี โกมารทัต, การบริหารต้นทุน. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย :กรุงเทพมหานคร; 2555.