

รายงานการวิจัย

การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์



อัจฉรา กลิ่นจันทร์

มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

2550

หัวข้อวิจัย การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
ชื่อผู้วิจัย อัจฉรา กลิ่นจันทร์
คณะ วิทยาการจัดการ
สถาบัน มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
ปีการศึกษา 2550

บทคัดย่อ

การศึกษาเรื่องการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ประจำปีงบประมาณ 2550 ครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) วิเคราะห์ต้นทุนจำแนกตามศูนย์ต้นทุน (Cost Center) 2) วิเคราะห์ต้นทุนจำแนกตามกิจกรรมหลัก และ 3) วิเคราะห์ต้นทุนจำแนกตามผลผลิต วิธีการศึกษาจากเอกสาร (Documentary Study) โดยเก็บข้อมูลทุติยภูมิจาก ระเบียบปฏิบัติงาน เอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์การคำนวณค่าใช้จ่ายต้นทุนผลผลิต ทฤษฎีจากตำราวิชาการต่างๆ เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต และรายงานผลการใช้จ่ายเงินงบประมาณปี 2550 จำแนกรายศูนย์ต้นทุน (Cost Center) จากระบบ GFMS จากนั้นนำข้อมูลมาวิเคราะห์เชิงคุณภาพโดยใช้หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิตตามแนวทางของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง มาสรุปเป็นรายงาน

ผลการศึกษาพบว่า เมื่อทำการแยกต้นทุนรวมของมหาวิทยาลัย เข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์ (Cost Center) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงาน ซึ่งสามารถเชื่อมโยงไปสู่ผลผลิต โดยผ่านกิจกรรมที่แต่ละส่วนงานมีส่วนร่วม ซึ่งจะทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละส่วนงาน ต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนผลผลิต ดังนั้น ต้นทุนจำแนกตามศูนย์ต้นทุน (Cost Center) ต้นทุนจำแนกตามผลผลิต

ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านบัณฑิต มหาวิทยาลัยมีต้นทุนรวมหลังจากการปันส่วน ปีงบประมาณ 2549 จำนวน 120,826,079.48 บาท คิดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต เท่ากับ 19,804.31 บาท และต้นทุนหลังจากการปันส่วนปีงบประมาณ 2550 จำนวน 95,327,346.33 บาท คิดเป็นต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตเท่ากับ 14,602.84 บาท จะเห็นได้ว่าต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยผลผลิตปี 2549 สูงกว่าปี 2550

ต้นทุนต่อหน่วยด้านงานวิจัยปีงบประมาณ 2549 มีจำนวน 48 โครงการเฉลี่ยแล้วเป็นต้นทุนต่อหน่วย 237,192.86 บาท มีต้นทุนสูงกว่าต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัยปีงบประมาณ 2550 ซึ่งมีจำนวนงานวิจัย 68 โครงการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 211,454.88 บาท

ต้นทุนต่อหน่วยด้านการบริการวิชาการปีงบประมาณ 2549 ต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนจำนวน 4,879,395.89 บาท มีกิจกรรม 232 กิจกรรมคิดต้นทุนต่อหน่วย 21,031.88 บาท ด้วยกัน ปีงบประมาณ 2550 นั้นมีต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนจำนวน 6,162,399.42 บาท มีกิจกรรมทั้งหมด 288 กิจกรรมคิดต้นทุนต่อหน่วย ปี 2550 เป็นเงิน 21,397.22 บาท

ต้นทุนต่อหน่วยด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ปีงบประมาณ 2549 มีจำนวน โครงการ/กิจกรรม 136 และมีต้นทุนต่อหน่วย 112,664.63 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าปีงบประมาณ 2550 และปีงบประมาณ 2550 มีจำนวน โครงการ/กิจกรรม 196 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต 66,930.27 บาท

Research topic : The capital per production unit analysis of Phetchaboon university

Researcher : Miss. Autchara Klinchan

Faculty : Business administration Faculty

Institute : Rajchapat Petchaboon University

Education year : 2007

Abstract

The study in the cost analysis per production unit of Phetchaboon university , fiscal year 2007, have the objective for:

- 1) Analyse the cost separate to the zero capital budget (Cost Center)
- 2) Analyse the cost separates to the core activity
- 3) Analyse the cost separates to the production

3.1) the study method is a document study (Documentary Study):

3.1.1) by collect the secondary data from the work regulation

3.1.2) a document pertaining to calculation production capital expenses standard

3.1.3) the theory from technical textbook for :study and analyse calculation capital production trend and money expenditure budget report year 2007 separate to zero capital budget

3.1.4) consequently, analyse the data by qualitative method by using the initial standard in capital production calculation follows the trend of the Comptroller General's Department , Ministry of Finance

The study finds:

- 1) The capital separates from the totals up of the university reach an office (cost center) : for , getting the capital data of each part , which , can affect to the produce , by pass through each part activity participates in , which , will make know the capital of each part , activity capital , production capital , as follows , the capital separates to zero capital budget (Cost Center) , the capital separates to the production.
- 2) The cost per production unit the university graduate division has the capital totals up ,120,826,079.48 amount baht distributions after 2006 fiscal year,calculales the per production head unit equal to 19,804.31 baht , and the cost capital from ration 95,327,346.33 , 2007 fiscal amount baht years , calculales the per production head unit equal to 14,602.84 baht , this reflect the per production head unit in 2006 fiscal year is higher than 2007 fiscal year

3)The cost per research unit in 2006 fiscal year is 237,192.86 baht (48 project amounts) which higher than 211,454.88 amount of baht moneys of 2007 fiscal year(68 research project amounts)

4)The cost per technical service 2006 fiscal year is 21,031.88 baht (ration 4,879,395.89 baht amounts , 232 activity activities) less than 21,397.22 baht moneys , 2007 fiscal year(ration 6,162,399.42 baht amounts , 288 all activity activities)

5) The cost per art maintenance and cultural division , 2006 fiscal years is 112,664.63 baht(136 activities) higher than 66,930.27 baht 2007 fiscal years (196 activities)

คำนำ

จากการที่รัฐบาลได้มีนโยบายเร่งรัดปรับเปลี่ยนกระบวนการจัดทำ การจัดสรร และการบริหารงบประมาณการเงินและการพัสดุ โดยนำเอาต้นทุนผลผลิตมาเป็นเครื่องมือในการจัดทำและบริหารงบประมาณ ซึ่งแต่ละหน่วยงานจะต้องคำนวณต้นทุนผลผลิตให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด และหลักการในการคำนวณต้นทุนผลผลิตต้องสะท้อนค่าใช้จ่ายที่แท้จริง ครอบคลุมทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ ประกอบกับสำนักงบประมาณและกรมบัญชีกลางได้จัดทำแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิต โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การจัดทำต้นทุนผลผลิตเป็นไปในทิศทางเดียวกัน มีความชัดเจน สามารถนำไปใช้ประกอบการพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปี ทั้งนี้เพื่อผลประโยชน์สูงสุดต่อการจัดการศึกษามากยิ่งขึ้น

การคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ฉบับนี้คงจะเป็นประโยชน์กับผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย จะได้เป็นแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ที่มีภารกิจ บทบาทหน้าที่ งานวิจัยการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตฉบับนี้สำเร็จ ลุล่วงด้วยดี เนื่องจากได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานคณะทำงานทุกฝ่ายในมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ จึงขอขอบคุณไว้ ณ โอกาสนี้

อัจฉรา กลิ่นจันทร์

คณะวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

กันยายน 2550

สารบัญ

หน้า

คำนำ

สารบัญ

บทคัดย่อ

บทที่ 1 บทนำ

- ความเป็นมาและความสำคัญของงานวิจัย 1
- เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ของโครงการวิจัย 2
- วัตถุประสงค์หลักของโครงการวิจัย 3
- กลยุทธ์ของโครงการวิจัย 3
- เป้าหมาย ผลผลิต และตัวชี้วัด 3
- ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 3

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

- การปรับปรุงงบประมาณ 9
- ระบบบัญชีใหม่ตามนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ 14
- การบัญชีต้นทุนกิจกรรม 16
- ประโยชน์ต้นทุนกิจกรรม 20
- ข้อจำกัดต้นทุนกิจกรรม 20
- แนวทางการกำหนดผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ 22
- การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถานศึกษา 33
- ทางเลือกในการระบุกิจกรรม 42
- การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม 43
- กิจกรรมระดับสถานศึกษา 46

บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย

- หลักเกณฑ์การคำนวณต้นทุนผลผลิต 50
- การจัดทำบัญชีต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏ 51
- พังแสดงความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานกิจกรรมและผลผลิต 55

บทที่ 4 ผลการวิจัย

- การระบุต้นทุนรวมของหน่วยงาน 61
- ตารางที่ 1 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
รายไต้งบประมาณปี 2549 62

- ตารางที่ 2 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ รายได้งบประมาณการศึกษา ปี 2549	63
- ตารางที่ 3 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ รายได้งบการศึกษาเพื่อปวงชนปี 2549	64
- ตารางที่ 4 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ รายได้งบประมาณแผ่นดินปี 2550	65
- ตารางที่ 5 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ รายได้งบประมาณการศึกษา ปี 2550	66
- ตารางที่ 6 รายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ รายได้งบการศึกษาเพื่อปวงชนปี 2550	67
- ตารางที่ 7 แสดงค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นของมหาวิทยาลัยราชภัฏ เพชรบูรณ์ปี 2549-2550	68
- ตารางที่ 8 แสดงค่าใช้จ่ายของหน่วยงานรวมของปี 2549	69
- ตารางที่ 9 แสดงค่าใช้จ่ายของหน่วยงานรวมของปี 2550	70
- ตารางที่ 10 ต้นทุนรวมและการปันส่วนหน่วยงานสนับสนุน เข้าหน่วยงานหลักปี 2549	71
- ตารางที่ 11 ต้นทุนรวมและการปันส่วนหน่วยงานสนับสนุน เข้าหน่วยงานหลักปี 2550	72
- ตารางที่ 12 ต้นทุนรวมจากคณะปันส่วนให้สถาบันและสำนักปี 2549	73
- ตารางที่ 13 ต้นทุนรวมจากคณะปันส่วนให้สถาบันและสำนักปี 2550	74
- การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านผลิตบัณฑิตปี 2549	75
- การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านผลิตบัณฑิตปี 2550	76
- การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นปี 2549 -2550	77
- การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านงานวิจัย	78
- การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านการบริการวิชาการ	79
- การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม	81
บทที่ 5 สรุปและข้อเสนอแนะ	
- สรุป	83
- ปัญหาอุปสรรค	85
- ข้อเสนอแนะ	86

บรรณานุกรม

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของการวิจัย

ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 มาตรา 21 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนงานของแต่ละส่วนงานอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับ ในการวัดผลการดำเนินงาน และปรับปรุงเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน การปฏิรูประบบราชการ ในปัจจุบันได้มีการมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ (outcome) แทนการควบคุมปัจจัยนำเข้า (input) ซึ่งต้องกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีความเป็นอิสระและมีความคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย จึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์ ฐานะทางการเงินและประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน และมีข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ และมีข้อมูลเพื่อสนับสนุนการวางแผนทางการเงิน การบริหารจัดการทรัพย์สินและการตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหาร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

การดำเนินการคิดต้นทุนนี้ มีหลักการที่ให้ส่วนราชการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณเป็นตัวเลขค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์คงค้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ว่าจะ เป็นค่าใช้จ่ายจากเงินแหล่งใด ๆ ซึ่งอาจเป็นการใช้จ่ายจากเงินงบประมาณ และเงินนอกงบประมาณ รวมทั้ง ค่าเสื่อมราคาซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนของการใช้สินทรัพย์ถาวรที่มีการบันทึกอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ด้วย

ในการดำเนินงานภายใต้แผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐที่มีเป้าหมายให้มีการบริหารงานแบบมุ่งเน้นผลงาน(Output) และผลลัพธ์ (Outcome) โดยการกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีความอิสระและคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมายและวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น หน่วยงานจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์และประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินรวมทั้งมีต้นทุนผลผลิตและบริการ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่กรมบัญชีกลางกำหนด ซึ่งสถาบันอุดมศึกษาในฐานะส่วนราชการหนึ่งจึงมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานบัญชีต้นทุนดังกล่าวเช่นกัน

นอกจากนี้ คณะรัฐมนตรีได้ให้ความเห็นชอบและอนุมัติหลักการและแนวทางการปฏิรูปการเงินเพื่อการศึกษา เมื่อวันที่ 7 เมษายน 2547 ยังได้ใช้กลไกทางการเงินเป็นเครื่องมือในการปรับประสิทธิภาพการจัดการศึกษา รวมทั้งการดำเนินนโยบายการผลิตกำลังคนให้สอดคล้องกับความต้องการของสังคม โดยการลดการสนองทุนผ่านด้านอุปทานหรือสถาบันการศึกษา (Supply Side Financing) มาเป็นการเพิ่มการสนองทุนผ่านด้านอุปสงค์หรือผู้เรียน (Demand Side Financing) ให้มากขึ้น ทำให้สถาบันการศึกษาจำเป็นต้องพัฒนาระบบบัญชีในปัจจุบันให้เป็นระบบบัญชีต้นทุนที่สามารถรายงานค่าใช้จ่ายต่อหน่วย (Unit Cost) เพื่อจะได้ต้นทุนต่อหน่วยที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดสรรงบประมาณลักษณะเงินอุดหนุนทั่วไปต่อไปได้

สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา มีนโยบายสนับสนุนให้สถาบันอุดมศึกษาปรับระบบบัญชีไปเป็นระบบงบประมาณ พัสตุ การเงินและบัญชีกองทุนเกณฑ์พึงรับ – พึงจ่าย ลักษณะ 3 มิติ ที่อิงฐานกิจกรรม (Activity Base Costing) ที่คำนวณจากงบประมาณรวมทั้งที่ได้รับจัดสรรและเงินรายได้ สามารถรายงานต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตตามกิจกรรม และแสดงผลการดำเนินงานได้ รวมทั้งเป็นระบบบัญชีที่เป็นไปตามหลักการบัญชีสากลสำหรับสถาบันอุดมศึกษา ต้นแบบระบบดังกล่าวใช้หลักการบริหารในการดำเนินงานอย่างเป็นระบบ และครบวงจร มีการควบคุมภายในที่ดีและมีการเชื่อมโยงต่อเนื่องตั้งแต่ระบบงบประมาณ พัสตุ การเงิน บัญชี (บัญชีกองทุนโดยเกณฑ์พึงรับ-พึงจ่าย และบัญชีต้นทุน) และตรวจสอบประเมินผลให้เป็นระบบเดียวกัน (Integrated System)

ดังนั้นมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์จึงมีความจำเป็นต้องดำเนินการการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ เพื่อจะทราบผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

1.2. เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ของโครงการวิจัย

การบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ

1.3 วัตถุประสงค์หลักของโครงการวิจัย

1. เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ที่กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะ

2. เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถนำไปใช้ในการพิจารณาจัดทำค่าของงบประมาณของสถาบันอุดมศึกษา ตามหลักการปฏิรูประบบการเงินเพื่อการอุดมศึกษา ที่จะมีผลในทางปฏิบัติตั้งแต่ปีงบประมาณ 2551 และรองรับการดำเนินงานของกองทุนเงินให้กู้ยืมที่ผูกกับรายได้ในอนาคต (กรอ.)
3. เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตตามกิจกรรม และผลการดำเนินงานที่แสดงให้เห็นความคุ้มค่า/คุ้มทุน ของการใช้ทรัพยากรในการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาต่างๆ

ในการจัดทำบัญชีต้นทุน นั้น สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษามีวัตถุประสงค์เพื่อให้สถาบันอุดมศึกษาสามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง โดยสมเหตุสมผลและเป็นไปตามหลักสากล เพื่อประโยชน์ในบริหารงาน การประเมินความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากร เป็นข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการจัดทำค่าของงบประมาณตามหลักการปฏิรูประบบการเงินเพื่อการอุดมศึกษา

การคำนวณต้นทุนผลผลิต สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา จะใช้หลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิตของกรมบัญชีกลางเป็นหลัก และปรับให้มีความละเอียดของข้อมูลที่เหมาะสมกับลักษณะเฉพาะของสถาบันอุดมศึกษา

1.4 กลยุทธ์ของโครงการวิจัย

การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

1.5 ระยะเวลาและสถานที่ทำการวิจัย

ระยะเวลาในช่วงปีงบประมาณ 2550 ณ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

1.6 เป้าหมาย ผลผลิต และตัวชี้วัด

1.ตรวจสอบต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ในหน่วยงานต่าง ๆ ในมหาวิทยาลัย ทั้งหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน

2.คำนวณการปันส่วนต้นทุน

1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยตามหลักเกณฑ์ที่กรมบัญชีกลางกำหนด
2. ทำให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
3. ทำให้ได้ฐานข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
4. ทำให้ได้ข้อมูลนำเสนอต่อผู้บริหารสำหรับการตัดสินใจดำเนินงาน
5. ทำให้ได้ข้อมูลนำไปปรับปรุง ประเมินผลการดำเนิน

1.8 แผนการบริหารและแผนการดำเนินงาน พร้อมทั้งขั้นตอนการดำเนินงานตลอดโครงการวิจัย

1. กำหนดผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ตามพันธกิจ
2. กำหนดกิจกรรมหลักของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ที่นำไปสู่ผลผลิต
3. กำหนดหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน
4. กำหนดค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายจากแหล่งของเงินต่าง ๆ ที่ระบุตามหน่วยงาน
5. กระจายต้นทุนหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก
6. รวมต้นทุนเชื่อมโยงสู่กิจกรรมและผลผลิต
7. จัดทำรายงานวิจัยเสนอต่อผู้บริหารและเผยแพร่สู่ประชาคมมหาวิทยาลัย

1.9 นิยามคำศัพท์

ต้นทุน

ต้นทุนทางตรง

ต้นทุนทางอ้อม

การปันส่วนต้นทุน

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การบริหารธุรกิจในยุคปัจจุบัน ผู้บริหารแต่ละองค์กรไม่ว่าจะเป็นภาคเอกชนหรือภาครัฐบาลจะต้องมีข้อมูลต่างๆ เพื่อนำไปใช้ในการวางแผน ควบคุม และตัดสินใจ และข้อมูลทางบัญชีก็เป็นพื้นฐานที่ใช้สำหรับการบริหารงานในด้านต่างๆ ในองค์กรไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานที่แสวงหาผลกำไร หรือหน่วยงานที่ไม่ได้แสวงหาผลกำไรก็ตาม ประกอบกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่เป็นไปอย่างรวดเร็วควบคู่ไปกับภาวะการแข่งขันทั่วโลกที่ทวีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้น เป็นแรงผลักดันที่ทำให้องค์กรต่างๆ ต้องพยายามหาแนวทางที่จะสร้างความแตกต่างที่ไม่สามารถเลียนแบบได้ ความสำเร็จภายใต้สภาพการแข่งขันที่รุนแรงนี้จำเป็นอย่างยิ่งที่องค์กรจะต้องมีระบบการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพอย่างมาก เนื่องจากระบบการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพนั้นจะช่วยให้องค์กรรักษาความได้เปรียบในการแข่งขันไว้ได้ ความได้เปรียบที่ได้รับจากระบบการบริหารต้นทุนที่มีประสิทธิภาพคือ ช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มที่ระดับต้นทุนที่ต่ำกว่า โดยการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพทั้งในส่วนของกิจกรรม กระบวนการและหน้าที่งานต่าง ๆ ภายในองค์กร

ในปัจจุบันการคำนวณต้นทุนของส่วนราชการ เพื่อให้การบริหารของหน่วยงานภาครัฐเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพนั้น ถูกกำหนดตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ในมาตรา 21 ของพระราชกฤษฎีกา กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริหารสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีที่กรมบัญชีกลางกำหนด และรายงานผลการคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของบริการสาธารณะที่อยู่ในความรับผิดชอบ ให้สำนักงานงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงาน ก.พ.ร. ทราบ

การคำนวณต้นทุนให้ถูกต้องเชื่อถือได้นั้น จะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีต้นทุนให้ชัดเจนแล้วจึงทำการคำนวณต้นทุนเพื่อให้ได้ผลการคำนวณต้นทุนที่ถูกต้องสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในเรื่องการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ใช้ในเรื่องของการวางแผนการควบคุมดำเนินโครงการและการปฏิบัติงานของหน่วยงาน รวมถึงการวัดผลการปฏิบัติงานของกิจกรรม หน่วยงาน หรือโครงการต่างๆ รวมทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานหรือโครงการนั้นๆ เป็นต้น

กรณีต้นทุนผลผลิตของส่วนราชการ / หน่วยงานภาครัฐ เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงานอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน จึงเห็นว่า การจัดทำบัญชีต้นทุนสำหรับหน่วยงานภาครัฐควรที่จะแยกตามส่วนงานจึงจะเหมาะสมและทำให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวัดผลการดำเนินงานและเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานแล้ว

จึงกระจายต้นทุนของแต่ละส่วนงานเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตเพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตต่อไป

ในการจัดทำบัญชีต้นทุนควรมีการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง กล่าวคือ ตัวเลขค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณนั้นจะเป็นตัวเลขค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์คงค้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายจากเงินแหล่งใดก็ตาม ซึ่งอาจเป็นค่าใช้จ่ายจากเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้รวมถึงค่าเสื่อมราคา ซึ่งถือเป็นต้นทุนการใช้สินทรัพย์ถาวรที่มีการบันทึกอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ด้วย ดังนั้น ส่วนราชการจะต้องมีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างก่อน แล้วจึงนำตัวเลขค่าใช้จ่ายจากการบันทึกบัญชีมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิต นอกจากนี้ ในการจัดทำบัญชีต้นทุนยังเป็นการคำนวณระหว่างต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม โดยมีการเชื่อมโยงต้นทุนของส่วนงานย่อยภายในหน่วยงานหรือศูนย์ต้นทุน (เช่น สำนัก กอง ศูนย์) เข้ากับกิจกรรมและผลผลิตของหน่วยงาน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาใช้ในการบริหารต้นทุน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และสามารถบริหารกิจกรรมเพื่อลดการดำเนินงานให้กิจกรรมที่ไม่เกิดประโยชน์ให้เหลือน้อยที่สุด และหันมาบริหารกิจกรรมที่เหลืออยู่อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น เพื่อการคำนวณต้นทุนได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เป็นมาตรฐานเดียวกันและสามารถเปรียบเทียบกันได้ในระดับระหว่างหน่วยงาน และสามารถนำผลการคำนวณต้นทุนไปใช้ในการวางแผนการทำงานให้เกิดความคุ้มค่า กรมบัญชีกลางได้กำหนดให้ส่วนราชการนำข้อมูลจากระบบ GFMIS ซึ่งได้มีการสะสมค่าใช้จ่ายไว้ตามศูนย์ต้นทุนและกิจกรรมแล้วนั้นมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกรมบัญชีกลางต่อไป ในการคำนวณต้นทุนผลผลิต สามารถแบ่งเป็น 6 ขั้นตอน ได้ดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 = ระบุผลผลิตของหน่วยงาน
- ขั้นตอนที่ 2 = ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด
- ขั้นตอนที่ 3 = ระบุศูนย์ต้นทุน โดยแยกเป็น หน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน
- ขั้นตอนที่ 4 = ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงานโดยแยกตามประเภทค่าใช้จ่ายที่เป็น ต้นทุน ทางตรง และต้นทุนทางอ้อม
- ขั้นตอนที่ 5 = กระจายต้นทุนรวมของหน่วยงานสนับสนุนแต่ละแห่งให้กับหน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้อง
- ขั้นตอนที่ 6 = กระจายต้นทุนของแต่ละหน่วยงานหลักไปสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และ เชื่อมโยง ต้นทุนกิจกรรมไปสู่ผลผลิต

การคำนวณต้นทุนผลผลิตในเชิงบริหาร **ประการแรก**ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลต้นทุนมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจว่าหน่วยงานภายใต้สังกัดมีต้นทุนที่ใช้ไปในการดำเนินงานเท่าไร มีผลผลิตจากการดำเนินงานตามภารกิจเป็นอย่างไร เหมาะสมกับต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปหรือไม่ โดยแสดงให้เห็นถึงข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานที่แท้จริงจากทุกแหล่งของเงิน ทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ **ประการที่สอง**ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาพิจารณาวัดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล การทำงานโดยมีหลักการว่ากิจกรรมเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน ดังนั้นกิจกรรมใดที่ไม่สอดคล้องหรือไม่จำเป็นก็ให้ลดหรือยกเลิก และไปลงทุนเพิ่มในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กรต่อไป **ประการที่สาม**ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย ซึ่งเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพการทำงานในภาพรวม ช่วยในการวิเคราะห์หาว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการดำเนินงานสอดคล้องกับทรัพยากรที่ใช้ไปหรือไม่ เพื่อนำไปสู่เป้าหมายเพื่อการลดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตขององค์กร **ประการที่สี่**ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาใช้เป็นฐานข้อมูลในการเปรียบเทียบผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานในปีต่อ ๆ ไปซึ่งในการพิจารณาว่าการดำเนินงานใด ๆ จะมีประสิทธิภาพหรือไม่นั้น จำเป็นต้องมีการพิจารณาในเชิงเปรียบเทียบโดยต้องมีข้อมูลพื้นฐานของต้นทุนผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงขององค์กรมาเปรียบเทียบกับเป้าหมายหรืองบประมาณที่ตั้งไว้

การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Output Costing) ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นระบบที่ให้ความสำคัญกับผลผลิต (Output) และผลลัพธ์ (Outcome) จากการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ โดยเชื่อมโยงกับงบประมาณที่ได้รับจัดสรร จะแสดงให้เห็นถึงข้อตกลงการใช้ทรัพยากรระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานงบประมาณว่าผลผลิตหรือบริการ (Output) จะมีจำนวนเท่าไร จะก่อให้เกิดผลลัพธ์ (Outcome) อย่างไร ภายใต้งบประมาณที่ได้รับในแต่ละปี ปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการดำเนินการคำนวณต้นทุนผลผลิตคือต้องคำนวณให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด โดยหน่วยงานจะต้องปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เป็นระบบเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis)

โดยทั่วไปในการผลิตสินค้าหรือบริการหน่วยที่ทำการผลิตจะต้องกำหนดได้ว่าผลผลิตแต่ละหน่วยจะต้อง ผ่านกระบวนการหรือดำเนินกิจกรรมอย่างไรบ้างนั้น คือในการคำนวณต้นทุนผลผลิตนั้นวิธีที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไป คือ การคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ระบบนี้จะเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ จะช่วยให้ทราบว่าการดำเนินงานขององค์กร ประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง เอาที่ต้องใช้ไปในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลที่ได้จากการประกอบกิจกรรมนั้น ขั้นตอนของระบบ ABC จึงประกอบไปด้วย การกำหนดกิจกรรมการคิดต้นทุนกิจกรรม และ การวัดผลการปฏิบัติงาน (ทั้งในรูปของเวลาและ

คุณภาพ) เปรียบเทียบวิธีการคิดต้นทุนผลผลิตตามระบบต้นทุนเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ส่วนที่เหมือนกัน คือ วิธีการคำนวณต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงทางตรงเข้าเป็นต้นทุนผลผลิตโดยตรง และใช้การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตและวิธีการปันส่วนในแต่ละขั้นตอน แนวคิดระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม จะรวมค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งเกิดจากการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เข้าแผนกหน่วยงานต่าง ๆ เป็นขั้นที่ 1 แล้วปันส่วนต้นทุนของแผนกนั้นเข้าไปในตัวผลิตภัณฑ์เป็นขั้นที่ 2 แนวคิดระบบบัญชีต้นทุนฐานผลิตภัณฑ์ จะรวมค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าไปในกิจกรรมเป็นขั้นที่ 1 แล้วคำนวณต้นทุนของกิจกรรมเข้าในตัวผลิตภัณฑ์เป็นขั้นที่ 2

ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตนั้น วิธีที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไปคือการคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity - Based Costing : ABC) ประกอบด้วยการคำนวณกิจกรรม การคิดต้นทุนกิจกรรมและการวัดผลการปฏิบัติงาน (ทั้งในรูปของเวลาและคุณภาพ) กระบวนการของ ABC ขั้นตอน ดังนี้

1. กำหนดตัวผลผลิตหรือบริการขององค์กร
2. วิเคราะห์กิจกรรมที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดตัวผลผลิตหรือบริการ
3. กำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) คือเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่ได้จากการทำกิจ
4. ระบุต้นทุนทางตรงและปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ
5. เชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับตัวผลผลิตหรือบริการ และปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่ผลผลิตหรือบริการ
6. กำหนดเป้าหมายทั้งระยะสั้นและระยะยาวและปัจจัยสำคัญที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ
7. บริหารและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ตลอดจนประเมินความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น

สัญญาณที่บอกให้ทราบว่าเกิดความล้มเหลวในระบบต้นทุนเดิมจะเห็นได้จากการที่ผลิตสินค้าหลายชนิด ปรากฏว่าสินค้าที่ผลิตได้ยากซึ่งหน้าจะมีต้นทุนการผลิตสูงกับทำกำไรได้ดีกว่าสินค้าที่ผลิตได้ง่าย ในกรณีที่กิจการใช้ปริมาณผลิตเป็นเกณฑ์ปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตแล้ว พบว่าสินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนน้อย (ทั้งที่มีขั้นตอนและกรรมวิธีการผลิตยุ่งยากมากกว่า) กับรับภาระต้นทุนต่อหน่วยต่ำกว่าสินค้าที่ผลิตจำนวนมาก แนวคิดสำคัญของ ABC คือการคิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เข้าไปในกิจกรรมของธุรกิจ โดยอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุนแล้วจึงคิดต้นทุนนั้นเข้าสู่ตัวสินค้า/บริการ หรือสิ่งต้องการคิดต้นทุน (Cost Objects) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing : ABC) หมายถึงการวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในรูปของสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Objects) กิจกรรม หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรให้เป็นผลได้หรือผลผลิต (Output) หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนซึ่งอาจได้แก่ สินค้า บริการ โครงการ ฯลฯ ตัวผลักดันต้นทุน

(Cost Driver) หมายถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและต้นทุนของกิจกรรม ดังนั้นจึงพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่กำหนดปริมาณ (work load) และความพยายาม (efforts) ที่เกิดขึ้นเพื่อประกอบกิจกรรมนั้นให้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Diver) หมายถึงปัจจัยหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนดสัดส่วนการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เข้าไปในหน่วยงานที่ประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) หมายถึงปัจจัยหรือเกณฑ์ที่ใช้เป็นตัวกำหนดสัดส่วนการใช้กิจกรรมต่าง ๆ เข้าไปกับผลได้หรือสิ่งที่ต้องการคือต้นทุน

อ้างอิง : สถาบันราชภัฏนครปฐม. 2547. การคำนวณต้นทุนผลผลิต. [Online]./Available: URL: <http://www.rinp.ac.th/Plan/Work9.html>

การปรับปรุงระบบงบประมาณ และระบบบัญชี ซึ่งจะมีการปฏิบัติ ในปีงบประมาณ 2547 ทำความเข้าใจกันอีกในรายละเอียดและเตรียมการเพื่อเข้าสู่การเปลี่ยนแปลงในอนาคต

ระบบงบประมาณและระบบบัญชีที่จะปรับปรุงใหม่ เนื้อหาที่จะนำเสนอ เป็นเพียงข้อมูลเบื้องต้นที่ได้ศึกษาจากการเข้าร่วมประชุม สัมมนา และเอกสารที่รวบรวมได้ เป็นหลักการกว้าง ๆ ซึ่งอาจจะมีรายละเอียดที่แตกต่าง หรือได้รับการยกเว้น หรือต้องปฏิบัติเพิ่มเติม ตามแบบฉบับของ กระทรวง

การปรับปรุงระบบงบประมาณ

1.1 ที่มาของการปรับปรุงระบบงบประมาณ

สืบเนื่องมาจากการบริหารงบประมาณของรัฐที่ผ่านมา ให้ความสำคัญกับทรัพยากรที่ควรมิใช่ในการดำเนินงาน (Input) เน้นการควบคุมการใช้งบประมาณอย่างเข้มงวด และเคร่งครัดในการเบิกจ่าย แม้ ว่าระบบดังกล่าวจะมีความสามารถในการรักษาวินัยทางการคลังได้ แต่ก็ยังไม่สามารถประเมินผลการใช้งบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผล มีปัญหาที่สำคัญของกระบวนการงบประมาณในปัจจุบัน คือ

1.1.1 ขาดความเชื่อมโยงในการวางแผนทุกระดับ

การวางแผนจัดสรรงบประมาณของส่วนราชการ ไม่ตอบสนองกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และแนวนโยบายของรัฐบาล

1.1.2 มุ่งเน้นรายการใช้จ่ายมากกว่ามุ่งความสำเร็จของงาน

การบริหารงบประมาณในปัจจุบัน เป็นไปตาม กฎ ข้อบังคับ โดยไม่มีเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ไม่คำนึงถึงผลผลิต หรือผลลัพธ์ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับพันธกิจขององค์กร

1.1.3 ขาดความเชื่อมโยงระหว่างแผนการปฏิบัติงานกับการจัดสรรงบประมาณ

ส่วนราชการบางหน่วยไม่มีแผนการปฏิบัติงาน หรือมีแต่ไม่ได้มีการปฏิบัติตามแผน หรือแผนไม่สอดคล้องกับงบประมาณที่ได้รับจัดสรร หรือหน่วยงานระดับปฏิบัติไม่ทราบรายละเอียดของแผนขององค์กร

1.1.4 ไม่มีการวางแผนการเงินล่วงหน้า

ระบบงบประมาณปัจจุบัน จัดสรรงบประมาณเป็นปี ๆ โดยไม่มีการวางแผนระยะยาวและระยะปานกลาง ทำให้การดำเนินงานบางกิจกรรมขาดความต่อเนื่อง ตลอดจนขาดการมองภาพรวมในระยะยาว เป็นผลให้มีการใช้เงินงบประมาณใน แผนงาน/โครงการ ที่ไม่จำเป็น

1.1.5 ขาดความครอบคลุมครบถ้วนทุกแหล่งเงิน

ปัญหานี้สำคัญมาก เพราะปัจจุบัน สำนักงานงบประมาณจะให้ความสนใจเฉพาะ เงินในงบประมาณเท่านั้น ซึ่งความเป็นจริงแล้ว ส่วนราชการต่าง ๆ มีแหล่งเงินอื่น ๆ อีก เช่น เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบำรุง เป็นต้น ที่ควรจะต้องนำมาพิจารณาให้ครอบคลุมรายรับทุกส่วนของส่วนราชการ

1.1.6 ขาดความคล่องตัวในการบริหารจัดการด้านงบประมาณ

ปัจจุบัน หัวหน้าส่วนราชการ ซึ่งเป็นผู้บริหาร ไม่สามารถบริหารงบประมาณอย่างคล่องตัว เพราะงบประมาณที่ได้รับจัดสรร กำหนดการใช้จ่ายเป็น แผนงาน/งาน/โครงการ ตามหมวดรายจ่ายที่ได้รับ ซึ่งมีระเบียบปฏิบัติแต่ละหมวดรายจ่ายอีกมากมาย

1.1.7 ไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพการบริหารจัดการสินทรัพย์

ที่ดิน อาคาร ครุภัณฑ์ ของส่วนราชการจำนวนมากที่ใช้ไม่คุ้มค่า ไม่มีการบริหารจัดการให้เกิดประโยชน์สูงสุด ปัญหานี้ คงกระทบกับกองทัพบก เพราะต้องหาวิธีบริหารจัดการกับที่ดิน อาคาร ครุภัณฑ์ ซึ่งมีจำนวนมาก เพื่อใช้ประโยชน์ให้คุ้มค่า

1.2 ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ที่จะนำมาใช้

ระบบงบประมาณแบบใหม่ที่จะนำมาใช้ คือ “ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน”(Performance Based Budgeting : PBB) เป็นการเปลี่ยนแนวความคิดจากการจัดทำงบประมาณแบบเก่าที่เน้นเรื่องการควบคุมทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงาน มาเป็นการจัดทำงบประมาณที่ครบวงจร ตั้งแต่การวางแผนที่เน้นผลผลิต (Outputs) ผลลัพธ์ (Outcomes) และมีการวัดผลการดำเนินงาน (Performance Measures) ที่ชัดเจน โดยมีหลักการที่สำคัญ 2 ประการ คือ

1.2.1 ผู้บริหารมีอิสระมากขึ้นในการบริหารการเงิน ควบคู่ไปกับการรับผิดชอบในผลสำเร็จของงาน

จากปัญหาในระบบปัจจุบันที่ผู้บริหารไม่มีอิสระในการบริหารงบประมาณ ด้วยกฎข้อบังคับ ต่าง ๆ จะเปลี่ยนเป็นการให้อิสระมากขึ้นและลดกระบวนการทำงานให้น้อยลง โดยงบประมาณที่ได้รับจะมีลักษณะเป็นเงินยอดรวม โดยในระยะแรกจะแบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่ งบบุคลากร งบดำเนินงาน และงบลงทุน โดยไม่แสดงหมวดรายจ่าย บางส่วนราชการอาจมี งบเงินอุดหนุน เพิ่มมาอีกส่วนหนึ่ง ซึ่งผู้บริหารสามารถกำหนดหลักเกณฑ์การใช้จ่ายได้เอง ภายใต้อัตถกถวาระหว่างสำนักงานงบประมาณ กับส่วนราชการ

ความเป็นอิสระที่ผู้บริหารได้รับนี้ จะควบคู่ไปกับความรับผิดชอบ และหากสามารถบริหารงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด คุ่มค่า หากมีเงินงบประมาณเหลือ ก็สามารถนำงบที่เหลือสะสมไว้เพื่อใช้ในหน่วยงานต่อไปโดยไม่ต้องส่งคืนคลังเหมือนเช่นที่ผ่านมา

1.2.2 รัฐหรือประชาชนได้รับประโยชน์จากความคุ้มค่าในการใช้จ่ายจากหน่วยงานของรัฐ

จากปัญหาในปัจจุบัน ที่ส่วนราชการใช้จ่ายงบประมาณโดยมุ่งเน้นเพียงการควบคุมค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามงบประมาณที่ได้รับ แต่ในระบบใหม่จะมุ่งเน้นถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับ โดยมีการกำหนด ผลผลิต ผลลัพธ์ ที่สามารถชี้แจงต่อสาธารณะได้

1.3 การเตรียมการก่อนเข้าสู่ “ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน”

ก่อนจะเปลี่ยนการจัดทำงบประมาณไปสู่ระบบ งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน สำนักงบประมาณ ได้กำหนดให้ส่วนราชการปรับปรุงขีดความสามารถ ในการบริหารจัดการทางการเงิน ให้มีมาตรฐาน รวม 7 ประการ (7 Hurdles) ดังนี้

(1) การวางแผนงบประมาณ

การวางแผนเชิงกลยุทธ์ เพื่อปรับเข้าสู่ระบบที่มุ่งเน้นผลงาน โดยการพิจารณาบทบาทบทบาทและภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบ กำหนดพันธกิจที่ชัดเจน เพื่อประมาณการทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ กำหนดเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ประกอบด้วย

ผลผลิต (Outputs) หมายถึงสิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรม ที่จัดทำหรือผลิตโดยหน่วยงานของรัฐ ซึ่งบุคคลภายนอกหรือประชาชนได้ใช้ประโยชน์ สำหรับ กองทัพบก อาจหมายถึง ความพร้อมรบในการป้องกันอธิปไตยทางบก หรือ สิ่งอื่นที่สามารถกำหนดเป็นหน่วยนับได้ชัดเจนกว่า

ผลลัพธ์ (Outcomes) หมายถึงผลประโยชน์ที่ชุมชนและสิ่งแวดล้อมได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสิ่งของหรือบริการที่จัดทำหรือผลิตโดยหน่วยงานของรัฐ เป็นผลที่ตามมาจากการใช้ผลผลิต ถ้าหากผลผลิตของกองทัพบก หมายถึง ความพร้อมรบในการป้องกันอธิปไตยทางบก ผลลัพธ์ก็อาจจะ เป็น ความสงบ ความมั่นคงตามแนวชายแดน เป็นต้น

การวางแผนงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้า ระยะปานกลาง หรือระยะยาว (3 - 5 ปี) เนื่องจาก ภารกิจของรัฐบาลส่วนใหญ่ไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในปีงบประมาณเดียวเกณฑ์ที่กำหนด คือการวางแผนงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้า 3 ปี

(2) การคำนวณต้นทุนผลผลิต

จากปัจจุบัน ซึ่งไม่เคยมีการพิจารณาคำนวณต้นทุนการดำเนินงานใด ๆ อย่างเป็นรูปธรรม จะต้องมีการคำนวณเพื่อทราบต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการดำเนินการต่อผลผลิตทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อช่วยในจัดสรรงบประมาณ ตามต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่กำหนดไว้ในแผนงบประมาณ ที่กล่าวในข้อ (1) ข้างต้น

(3) การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง

ระบบการจัดซื้อจัดจ้างในปัจจุบัน มุ่งเน้นที่ ราคา คุณลักษณะเฉพาะ จะต้องมีการแก้ไขปรับปรุง เป็นการมุ่งเน้น ความคุ้มค่า และควมมีประสิทธิภาพในการจัดซื้อ จัดจ้าง เช่น การเช่าเครื่องถ่ายเอกสาร อาจคุ้มค่ากว่าการจัดซื้อซึ่งมีค่าใช้จ่ายในการซ่อมสูง หรือ การจ้างบริษัททำความสะอาด อาจคุ้มค่ากว่าการบรรจุลูกจ้างเพื่อทำหน้าที่รักษาความสะอาด ซึ่งต้องมีความโปร่งใส และตรวจสอบได้ด้วย

(4) การบริหารทางการเงิน การควบคุมงบประมาณ

มาตรฐานการบริหารทางการเงิน การควบคุมงบประมาณ ครอบคลุมถึง การบริหารงบประมาณ ที่จะต้องประเมินผลการดำเนินงาน และระบบบัญชีของส่วนราชการที่จะต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบ จากเกณฑ์เงินสด (Cash basis) เป็นเกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) ซึ่งสามารถจัดทำ งบแสดงฐานะการเงิน (งบดุล) งบแสดงผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) และงบกระแสเงินสด

(5) การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน

การรายงานทางการเงินในปัจจุบัน จะแสดงเพียงรายการรับ รายการจ่ายเงินแต่ละประเภทเท่านั้น ซึ่งไม่สามารถประเมินผลการดำเนินงานได้ จะต้องเปลี่ยนแปลงการรายงาน ที่สามารถรายงานทางการเงินในรูปแบบของงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด เพื่อรายงานข้อมูลทางการเงินที่สัมพันธ์กับข้อมูลผลผลิต ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตที่สำคัญ ตลอดจนการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของแผนงานสำคัญโดยละเอียด เพื่อใช้ในการจัดสรรงบประมาณ

(6) การบริหารสินทรัพย์

การบริหารสินทรัพย์ ซึ่งปัจจุบันไม่มีการนำมาพิจารณาถึงการใชสินทรัพย์นั้นว่า มีการใช้อย่างคุ้มค่าหรือมีประสิทธิภาพหรือไม่ จะต้องกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบที่ชัดเจน สำหรับสินทรัพย์สำคัญ เช่น ที่ดิน อาคาร และครุภัณฑ์ ตลอดจนสินทรัพย์อื่น และจะต้องกำหนดระเบียบและขั้นตอนที่สนับสนุนการใชสินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ การประเมินทางเลือกของการลงทุนเกี่ยวกับการเช่าทรัพย์สิน นอกเหนือจากการซื้อทรัพย์สิน เพื่อความคุ้มค่าทางการเงิน

(7) การตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นกลไกที่สำคัญในการควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณ นอกจากจะต้องเปลี่ยนแนวทางจากการตรวจสอบทางการเงินการบัญชี มาเป็นการตรวจสอบทางการบริหารแล้ว จะต้องมีความเป็นอิสระและรายงานโดยตรงต่อผู้บริหารระดับสูง ระบบการตรวจสอบภายในจะต้องออกแบบเพื่อเปิดเผยความผิดพลาดมากกว่าการปกปิดและปกป้อง

ตลอดจนมีการตรวจสอบประเมินผลตามแผนงานอย่างต่อเนื่อง โดยคณะกรรมการตรวจสอบภายใน (Audit Committee) อีกด้วย

สำนักงานประมาณ จะประเมินความพร้อมของหน่วยงาน ว่าจะสามารถปรับปรุงการบริหารจัดการทางการเงินเพื่อเข้าสู่มาตรฐาน 7 ประการ ที่กล่าวมาแล้วหรือไม่ หากประเมินว่ามีความพร้อมก็จะจัดทำบันทึกความเข้าใจ หรือ MOU (Memorandum of Understanding) แสดงเจตนาทั้งสองฝ่าย ระหว่างหน่วยงานที่จะเข้าสู่ระบบกับสำนักงานประมาณ โดยมีเนื้อหา ระบุขอบเขตการพัฒนามาตรฐานการบริหาร จัดการทางการเงิน ทั้ง 7 ประการ ของหน่วยงาน และขอบเขตการมอบอำนาจ การสนับสนุนในการปรับปรุงระบบงบประมาณ ของสำนักงานประมาณ โดยไม่จำกัดวงเงิน ในรายละเอียด สามารถยืดหยุ่นได้ และถ้าไม่สามารถบรรลุข้อตกลงก็สามารถทบทวนหรือจัดทำ MOU ฉบับใหม่ได้

เมื่อสำนักงานประมาณได้ติดตามประเมินผลการปฏิบัติตามบันทึกความเข้าใจ หรือ MOU ว่า หน่วยงานมีความพร้อมแล้วที่จะจัดทำงบประมาณตามระบบใหม่ ก็จะจัดให้มีการลงนามในข้อตกลงการใช้ทรัพยากร หรือ RA (Resource Agreement) ระหว่าง สำนักงานประมาณ กับ หน่วยงาน นั้น โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

กำหนด ผลผลิต (Outputs) ผลลัพธ์ (Outcomes) และตัวชี้วัด (Indicators) ของหน่วยงานว่าอะไรเป็นผลผลิต และผลลัพธ์ในการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงาน และจะมีผลผลิตใดเป็นจำนวนเท่าใด มีผลลัพธ์ที่เกิดประโยชน์แก่รัฐหรือประชาชนอย่างไร และใช้อะไรเป็นตัวชี้วัด

กำหนดจำนวนทรัพยากรหรืองบประมาณที่ต้องใช้สำหรับผลผลิต โดยประมาณการงบประมาณล่วงหน้า 3 ปี ซึ่งผู้บริหารของหน่วยงาน มีหน้าที่รับผิดชอบต่อผลผลิต ตามงบประมาณที่ตั้งไว้

กำหนดการผ่อนคลายในการจัดทำงบประมาณ โดยให้อำนาจการบริหารงบประมาณเป็นก้อนรวมแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ งบบุคลากร งบดำเนินงาน และงบลงทุน ตลอดจนข้อตกลงพิเศษเกี่ยวกับเงินเหลือจ่าย

ที่กล่าวมาทั้งหมด เป็นเพียงข้อมูลการดำเนินการอย่างกว้าง ๆ เท่านั้น สิ่งสำคัญในการจัดทำงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน คือ การวัดผล การดำเนินงาน โดยกำหนดหน่วยนับการวัดและประเมินผลที่ชัดเจน สมบูรณ์ สามารถนำมาใช้ได้จริง ซึ่งเป็นปัญหามากสำหรับหน่วยงานในกระทรวงต่างๆ และคงจะต้องมีการพิจารณาเพื่อหาข้อสรุป กับสำนักงานประมาณต่อไป

ระบบบัญชีใหม่ ตามนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

การบริหารงบประมาณที่มุ่งเน้นผลผลิตและผลลัพธ์ จำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อผลิตผลผลิตอย่างคุ้มค่า ข้อมูลจากระบบบัญชีตามเกณฑ์เงินสดที่มีเพียงรายการรับจ่ายเงินสดเช่นในปัจจุบัน ไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานและให้ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงของการดำเนินงานอย่างเหมาะสมและเพียงพอได้

กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางซึ่งรับผิดชอบในการกำหนดระบบบัญชีภาครัฐ จึงเห็นสมควรปรับโครงสร้างระบบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

(1) ปรับปรุงระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสด (Cash basis) ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เป็นระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) ซึ่งหมายถึง หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เดิมจะรับรู้รายการเมื่อมีการรับจ่ายเงินสด เปลี่ยนเป็นการรับรู้รายการเมื่อมีเหตุการณ์เกิดขึ้น เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับการผูกพันที่หน่วยงานต้องชำระเงินสดในอนาคต หรือทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ตัวอย่าง เช่น เมื่อหน่วยงานได้รับสินค้าหรือบริการ จะต้องบันทึกบัญชี เป็นเจ้าหนี้ค่าสินค้าหรือค่าใช้จ่ายค้างจ่ายทันที และเมื่อจ่ายเงินค่าสินค้าหรือบริการนั้น ก็จะบันทึกการจ่ายเงินชำระหนี้อีกครั้งหนึ่ง

(2) การบันทึกบัญชี จะต้องบันทึกรายการที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการจัดทำงบการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งหมายรวมถึง การประเมินราคาสินทรัพย์ที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงาน การคิดค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน การตรวจนับวัสดุคงเหลือ การกำหนดรายได้อื่นนอกเหนือจากรายได้จากเงินงบประมาณที่ได้รับ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ตลอดจนการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตในแต่ละกิจกรรม ครอบคลุมทั้งเงินในงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ

(3) การรายงานทางการเงิน ระบบบัญชีปัจจุบัน มีลักษณะต่างหน่วยต่างทำ กรมบัญชีกลางจัดทำงบการเงินแผ่นดินส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนราชการทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ต่างจัดทำรายงานการเงินซึ่งมีเพียงรายงานยอดบัญชีแยกประเภททั่วไป และรายงานงบเดือน แยกกันนำส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

ระบบบัญชีใหม่ กรมบัญชีกลางจะจัดทำงบการเงินรวมของแผ่นดิน ส่วนราชการต่าง ๆ จัดทำงบการเงินรวมของหน่วยงาน โดยนำงบการเงินของส่วนราชการในสังกัดที่อยู่ในส่วนภูมิภาคมารวมด้วย และส่งให้กรมบัญชีกลางนำไปรวมเป็นงบการเงินของแผ่นดิน เพื่อส่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ตรวจสอบและเสนอต่อรัฐสภา สำหรับส่วนราชการที่ต้องจัดทำงบการเงิน ได้แก่ ส่วนราชการระดับกรม คือ กองทัพบก ซึ่งจะต้องจัดทำงบการเงินรวมของ

กองทัพบก ครอบคลุมรายการทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค เพื่อประเมินผลการดำเนินงานของ กองทัพบก เมื่อสิ้นปีงบประมาณ

งบการเงินจะประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน (งบดุล) งบแสดงผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) และงบกระแสเงินสด เช่นเดียวกับงบการเงินทางภาครัฐกิจ อาจกล่าวได้ว่า การบริหารทางการเงินงบประมาณและการบัญชีระบบใหม่ คล้ายกับการดำเนินงานใน ลักษณะ บริษัทประเทศไทย โดยมี กองทัพบก และส่วนราชการต่าง ๆ เป็นบริษัทย่อยในเครือ

การเปลี่ยนแปลง “ระบบงบประมาณ” และ “ระบบบัญชี” ที่สำนักงานงบประมาณและ กระทรวงการคลังกำหนดขึ้นใหม่นี้ ยังมีขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติหลายประการที่ต้องกำหนดให้ ชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ รายได้และค่าใช้จ่าย ต้นทุนผลผลิต ผลลัพธ์ และ ตัวชี้วัด เพื่อประเมินผลการดำเนินงาน นอกจากนั้น ยังจะต้องแบ่งมอบหน้าที่ในการจัดทำงบ การเงินรวมของส่วนราชการ นอกเหนือไปจากรายงานการเงินแบบเดิมอีกด้วย

การเตรียมความพร้อมเพื่อก้าวเข้าสู่ “ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน” และ “ระบบบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ” ระบบใหม่ คงจะต้องมี การอบรม สัมมนา และการประชุม เชิงปฏิบัติการ (Work shop) กันอีกหลายครั้ง

บรรณานุกรม

1. สำนักงานงบประมาณ, “การปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ”, ตุลาคม 2542
2. นรชัย ศรีพิมล, เอกสารประกอบการบรรยาย “ การปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ ”
3. เรวดี รุ่งจตุรงค์, เอกสารประกอบการบรรยาย “ ระบบงบประมาณและต้นทุน”
4. กรมบัญชีกลาง , “ หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1”. เมษายน 2544
5. สำนักบัญชีและการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, เอกสารประกอบการประชุมชี้แจง

“ หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ “

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม

การบัญชีต้นทุนกิจกรรม (ABC) คือ วิธีการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นไปให้สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน อาจได้แก่ สินค้า บริการ หรือลูกค้า ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของสินค้าหรือบริการ

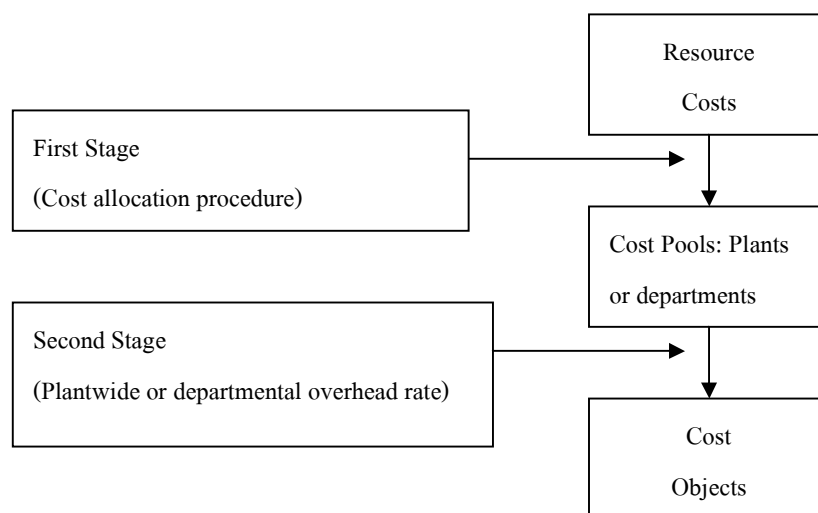
หลักการสำคัญของ ABC คือ สินค้าหรือบริการเป็นผลจากการใช้กิจกรรม และกิจกรรมเป็นตัวใช้ทรัพยากรที่ผลักดันให้ต้นทุนเกิดขึ้น ดังนั้น ต้นทุนการใช้ทรัพยากรต่างๆ และต้นทุนการใช้กิจกรรมทั้งหมดควรจะถูกปันส่วนไปสู่สินค้าหรือบริการตามปริมาณการใช้กิจกรรม ABC คำนึงถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อมของต้นทุนทรัพยากร (resource costs) ตัวผลักดันต้นทุน (cost drivers) กิจกรรม (activities) และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (cost objects)

ABC ปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิตไปสู่สินค้าหรือบริการโดยการระบุทรัพยากรและกิจกรรมที่เกิดขึ้นพร้อมทั้งจำนวนเงินต้นทุนและปริมาณที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ แล้วพิจารณาต้นทุนที่ถูกใช้ไปในแต่ละกิจกรรมหรือตามกลุ่มต้นทุนกิจกรรม (activity cost pools) เพื่อหาตัวผลักดันต้นทุนและคำนวณต้นทุนของแต่ละกิจกรรม หลังจากนั้นทำการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมไปสู่สินค้าหรือบริการโดยการคูณต้นทุนของแต่ละกิจกรรมด้วยจำนวนของปริมาณกิจกรรมที่สินค้าหรือบริการใช้ไป

วิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน

การปันส่วน 2 ขั้นตอน คือการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆในการผลิต เช่น ค่าใช้จ่ายโรงงาน ไปสู่ศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุน หลังจากนั้นจึงปันส่วนไปสู่สินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้อง

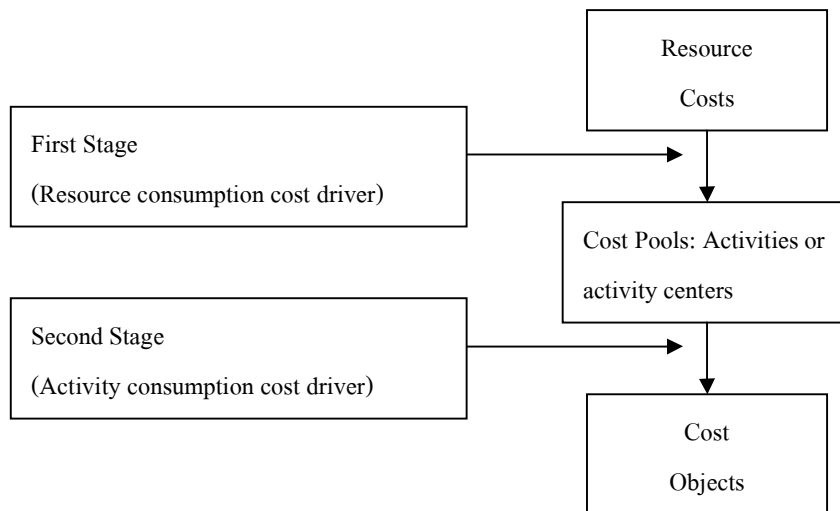
รูปที่ 1 การปันส่วน 2 ขั้นตอนตามปริมาณการผลิตแบบเดิม (Volume-based two-stage cost)



จากรูปที่ 1 จะเห็นว่าในขั้นแรก ต้นทุนทรัพยากร (resource cost) หรือค่าใช้จ่ายในการผลิต จะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่างๆ จากนั้นในขั้นตอนที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่สินค้าหรือบริการโดยใช้ปริมาณการผลิต เช่น ชั่วโมงแรงงาน

ทางตรง หรือจำนวนหน่วยของสินค้าที่ผลิตเป็นฐานในการปันส่วน ซึ่งถ้าสินค้าหรือบริการบางตัวใช้ค่าใช้จ่ายโรงงานบางประเภทไม่เป็นสัดส่วนเดียวกับปริมาณการผลิตที่ใช้ปันส่วนค่าใช้จ่าย ย่อมทำให้การคิดต้นทุนสินค้าหรือบริการไม่ถูกต้อง โดยเฉพาะถ้าค่าใช้จ่ายโรงงานไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆกับปริมาณการผลิตเลย และกิจการผลิตสินค้าหลายชนิดที่แตกต่างกันทั้งในด้านปริมาณ ขนาด และความซับซ้อนในการผลิต

รูปที่ 2 การปันส่วน 2 ขั้นตอนตาม ABC



จากรูปที่ 2 ABC แตกต่างจากการปันส่วนแบบเดิมโดยในขั้นตอนที่ 1 ปันส่วนต้นทุนทรัพยากร (resource cost) หรือค่าใช้จ่ายการผลิตไปสู่กิจกรรมต่างๆหรือกลุ่มต้นทุนกิจกรรมโดยใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนทรัพยากรที่เหมาะสม จากนั้นในขั้นตอนที่ 2 จึงปันส่วนต้นทุนกิจกรรมต่างๆเข้าเป็นต้นทุนสินค้า บริการโดยใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนกิจกรรมที่เหมาะสม ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนโดยคำนึงถึงปริมาณกิจกรรมที่ใช้ในการปันส่วนทั้ง 2 ขั้นตอนทำให้สามารถปันส่วนต้นทุนที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตไปสู่สินค้าหรือบริการได้ถูกต้องมากกว่า

โดยสรุป ABC ต่างจากวิธีปันส่วนต้นทุนแบบเดิมคือ ABC มองกลุ่มต้นทุนเป็นกิจกรรมต่างๆไม่ใช่เป็นโรงงานหรือแผนก ทำให้เห็นต้นทุนของแต่ละกิจกรรมได้อย่างชัดเจน และ ABC ใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมต่างๆไม่ใช่ตามปริมาณการผลิตเป็นฐานในการปันส่วนต้นทุนไปสู่สินค้าหรือบริการ ดังนั้น ABC จึงปันส่วนต้นทุนของสินค้าหรือบริการได้ถูกต้องมากกว่าวิธีการปันส่วนแบบเดิม

ABCควรนำมาประยุกต์ใช้ในธุรกิจเมื่อใด

ABCสามารถให้ข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องมากขึ้นและช่วยให้ผู้บริหารบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความเข้าใจมากขึ้นถึงโอกาสในการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันของธุรกิจ โดยปกติผู้บริหารควรนำ ABC มาใช้เมื่อพบว่าวิธีการปันส่วนต้นทุนแบบเดิมทำให้เกิดปัญหายอดขายลดลงเนื่องจากการตั้งราคาที่ผิดพลาดเพราะข้อมูลต้นทุนผิดพลาด หรือในกรณีที่ลักษณะการผลิตของธุรกิจมีความซับซ้อนมาก ผลิตภัณฑ์หลายชนิดและมีความแตกต่างกันมากทั้งขนาดและปริมาณ สินค้าที่มีขั้นตอนการผลิตไม่ซับซ้อนมีต้นทุนสูงในขณะที่สินค้าที่มีขั้นตอนการผลิตยุ่งยากกลับมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำ หรือสินค้าที่มีปริมาณการผลิตต่อครั้งสูงมีต้นทุนต่อหน่วยสูง แต่สินค้าที่มีการผลิตต่อครั้งน้อยกลับมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำ แสดงให้เห็นถึงการปันส่วนต้นทุนที่ผิดพลาด จึงควรนำระบบ ABC มาประยุกต์ใช้

ขั้นตอนในการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

1. การระบุต้นทุนทรัพยากรและวิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ

ในขั้นตอนแรกคือการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่ระบุต้นทุนทรัพยากรและกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นของบริษัท ส่วนใหญ่แล้วต้นทุนทรัพยากรคือค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมดที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้น ซึ่งจะมีการบันทึกและสะสมไว้แล้วในบัญชีแยกประเภทต่างๆ เช่นบัญชีวัตถุดิบ, วัสดุต่างๆ, เชื้อ, ค่าใช้จ่ายสำนักงาน, อุปกรณ์ในการผลิต, อาคาร ฯลฯ อย่างไรก็ตามต้องมาแยกว่าต้นทุนที่เหมาะสมตาม ABC นั้นได้แก่อะไรบ้าง เพราะว่าในบัญชีที่บันทึกไว้นั้นบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ต้นทุนทรัพยากรที่แตกต่างกันอาจจะถูกบันทึกไว้ในบัญชีเดียวกัน หรือต้นทุนทรัพยากรอันเดียวกันอาจถูกบันทึกไว้แยกย่อยหลายบัญชีดังนั้นในการวิเคราะห์กิจกรรม ธุรกิจต้องระบุกิจกรรมต่างๆในการดำเนินงานโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสารที่มีอยู่หรือข้อมูลที่บันทึกบัญชีแล้ว และมีการเก็บข้อมูลเพิ่มเติมโดยใช้แบบสอบถาม การสังเกตการทำงานและจดบันทึกกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง หรือสัมภาษณ์บุคคลสำคัญ โดยปกติคำถามที่ใช้ในการเก็บข้อมูลกิจกรรม เช่น

- คุณทำกิจกรรมอะไรบ้าง?
- คุณใช้เวลาเท่าไรในการทำกิจกรรมต่างๆเหล่านี้?
- คุณใช้ทรัพยากรอะไรบ้างในการทำกิจกรรมเหล่านี้?
- กิจกรรมที่คุณทำก่อให้เกิดประโยชน์แก่สินค้า บริการ ลูกค้า หรือองค์กร?

ธุรกิจต้องแยกกิจกรรมตามกลุ่มที่กิจกรรมเหล่านั้นใช้ทรัพยากร ซึ่งสามารถแบ่งกลุ่มกิจกรรมได้ 4 ประเภท

1. Unit-level activity คือ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยผลิตหรือบริการ เช่น การใส่วัตถุดิบทางตรง การใส่ชั่วโมงแรงงานทางตรง การใส่ชิ้นส่วนแต่ละชิ้น การตรวจสอบสินค้าที่ละหน่วยกิจกรรมในกลุ่มนี้ถือเป็นกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิต ปริมาณของกิจกรรมจึงขึ้นกับจำนวนหน่วยสินค้าที่ผลิตหรือจำนวนครั้งที่ให้บริการ ซึ่งจะใช้เป็นตัวตั้งนั้นตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรมต่างๆเหล่านี้ได้โดยตรง

2. Batch-level activity คือ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละกลุ่ม (batch) ของหน่วยการผลิตสินค้าหรือบริการ ในการผลิตแต่ละ batch อาจจะผลิตสินค้าชนิดเดียวกันมากกว่าหนึ่งหน่วยหรือผลิตสินค้ามากกว่าหนึ่งชนิด เช่น การเดินเครื่องจักร การสั่งซื้อสินค้า การวางแผนการผลิตสินค้า การตรวจสอบสินค้าเป็นกลุ่ม การใส่วัตถุดิบ และการเร่งการผลิต

3. Product-sustaining activity คือ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้ผลิตและขายสินค้าหรือบริการได้ เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์ การจัดการเกี่ยวกับชิ้นส่วนที่ต้องการในการผลิตสินค้า และการเปลี่ยนแปลงวิธีทางวิศวกรรมเพื่อแก้ไขสินค้า การฝึกอบรมคนงานผลิตสินค้า

4. Facility-sustaining activity คือ กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานโดยรวมเป็นไปได้ กิจกรรมเหล่านี้ไม่ใช่เกิดขึ้นเนื่องจากการผลิตสินค้าหรือให้บริการ จึงไม่สามารถที่จะปันส่วนต้นทุนให้กับแผนก batch หรือสินค้าได้โดยตรง ต้องอาศัยการปันส่วนอย่างมีหลักเกณฑ์โดยใช้ดุลพินิจเข้าช่วย เช่น การรักษาความปลอดภัย การบำรุงรักษาเครื่องจักรที่ใช้ทั่วไป การบริหารโรงงาน ภาษีทรัพย์สิน ค่าเบี้ยประกัน การปิดบัญชีทุกเดือน

2. การปันส่วนต้นทุนทรัพยากรไปสู่กิจกรรม

ABC ใช้ตัวผลักดันต้นทุนปันส่วนต้นทุนทรัพยากรไปสู่กิจกรรมต่างๆ ธุรกิจจึงต้องเลือกใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับการใช้ทรัพยากรตามสาเหตุของการเกิดต้นทุน ซึ่งอาจจะเป็นการระบุทางตรง การประมาณ หรือการปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจ

ส่วนใหญ่ตัวผลักดันต้นทุนที่นิยมใช้ ได้แก่ 1) ชั่วโมงแรงงานทางตรงสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการใช้แรงงานเป็นหลัก 2) จำนวนพนักงานสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินเดือน 3) จำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต(set up) สำหรับกิจกรรมที่ผลิตเป็น batch 4) จำนวนครั้งของการขนย้ายสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสินค้าคงเหลือ 5) จำนวนชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักรสำหรับการซ่อมแซมและบำรุงรักษาเครื่องจักร 6) ตารางฟุตสำหรับการบำรุงรักษาและทำความสะอาดทั่วไป

แม้ว่าบัญชีแยกประเภททั่วไปเป็นจุดเริ่มต้นของที่มาของข้อมูลต้นทุนของทรัพยากร แต่อาจไม่พบต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆได้ในบัญชีแยกประเภททั่วไป ธุรกิจจึงต้องมีการใช้

ระบบต้นทุนแบบใหม่เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนทรัพยากรที่สามารถปันส่วนให้กับกิจกรรมได้โดยตรงต้องมีการวัดปริมาณการใช้กิจกรรมตามที่ใช้จริง เช่น ค่าไฟฟ้าที่ใช้เดินเครื่องจักรสามารถวัดได้จากการอ่านมิเตอร์ไฟฟ้าที่ติดไว้สำหรับเครื่องจักรนั้นถ้าการวัดปริมาณการใช้จริงไม่สามารถทำได้ต้องอาศัยการประมาณเวลาของพนักงานที่ใช้ในการทำแต่ละกิจกรรมนั้นๆ

3. การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมไปสู่สินค้าหรือบริการ

การปันส่วนต้นทุนจากศูนย์กิจกรรมไปสู่สินค้าหรือบริการควรใช้ตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมที่เหมาะสม นอกจากนี้อาจเป็นการปันส่วนต้นทุนไปสู่โครงการหรือหน่วยธุรกิจ เช่น ธุรกิจประกันภัยอาจปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นให้กับประกันภัยแบบต่างๆที่ขายให้กับลูกค้า, การเรียกค่าชดเชยความเสียหาย, ตัวแทนขายประกัน หรือแผนกต่างๆในธุรกิจ

ธุรกิจใช้ตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมเป็นตัวปันส่วนต้นทุนกิจกรรมไปสู่สินค้าหรือบริการ ตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมควรอธิบายได้ว่าทำไมต้นทุนสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลง และต้องพิจารณาเลือกอย่างรอบคอบ ส่วนมากตัวผลักดันต้นทุนได้แก่ จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ จำนวนครั้งที่รับรายงาน ชั่วโมงการตรวจสอบ จำนวนครั้งของการจ่ายเงิน ชั่วโมงแรงงานทางตรง ชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร จำนวนครั้งของการเดินเครื่องจักรและเวลาที่ใช้ในการผลิตสินค้า จำนวนชิ้นส่วนสินค้าที่เก็บในคลัง

ประโยชน์ของ ABC

1. ช่วยให้อัตลักษณ์ความสามารถในการทำกำไรได้ดีขึ้น เพราะว่า ABC สามารถคิดต้นทุนสินค้าได้ถูกต้องมากขึ้น ทำให้ผู้บริหารสามารถใช้เป็นข้อมูลเพื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ เช่น การตั้งราคาสินค้า ประเภทสินค้าในสายผลิตภัณฑ์ และส่วนผสมทางการตลาด

2. ช่วยให้การตัดสินใจและควบคุมดีขึ้น ABC ให้ข้อมูลการวัดตัวผลักดันต้นทุนได้ถูกต้องมากขึ้น ผู้บริหารพัฒนาผลิตภัณฑ์และกระบวนการทำงานด้วยการออกแบบสินค้าได้ดีขึ้น ทำให้สามารถควบคุมต้นทุนได้มากขึ้น และสร้างมูลค่าเพิ่มแก่องค์กร

3. ช่วยให้ข้อมูลเพื่อการควบคุมต้นทุนตามกำลังการผลิต ABC ช่วยให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในการควบคุมต้นทุนของกำลังการผลิตว่างเปล่า

ข้อจำกัดของ ABC

1. การปันส่วนต้นทุน พฤติกรรมการใช้ต้นทุนบางอย่างไม่ชัดเจนหรือมีหลายแผนกที่เกี่ยวข้อง ทำให้ต้องอาศัยดุลพินิจในการปันส่วนต้นทุนเหล่านี้ตามปริมาณการผลิตแบบเดิม ได้แก่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้อื่นๆ เช่น เงินเดือนผู้บริหาร ค่าเบี้ยประกันโรงงาน ภาษีทรัพย์สินของโรงงาน

2. ต้นทุนที่ถูกกลบเกลื่อน ต้นทุนตามวิธี ABC ไม่ได้รวมต้นทุนทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ เช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการตลาด การโฆษณา การวิจัยและพัฒนา และ

product engineering เนื่องจากต้นทุนเหล่านี้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้อือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

3. ค่าใช้จ่ายและเวลา การนำ ABC มาใช้มีต้นทุนสูงและใช้เวลานานกว่าจะประสบผลสำเร็จ

ความสำเร็จของการนำ ABC มาประยุกต์ใช้ในองค์กรนั้นต้องอาศัยความร่วมมือจากบุคคลหลายฝ่าย เช่น นักบัญชีบริหาร วิศวกร ผู้จัดการฝ่ายผลิตและฝ่ายดำเนินงาน เพื่อที่จะระบุกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นในองค์กร ตัวหลักต้นทุน และข้อมูลที่จำเป็นทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน

ส่วนใหญ่แล้วข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการประยุกต์ใช้ระบบ ABC ไม่ได้มีการบันทึกในระบบบัญชีเดิม องค์กรต้องมีการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการดำเนินงานโดยตรง เพื่อที่จะได้ทราบว่าในแต่ละวันมีกิจกรรมอะไรเกิดขึ้นบ้าง หลังจากนั้นวิเคราะห์แต่ละกิจกรรมและแผนกสนับสนุนอย่างละเอียดเพื่อที่จะได้จัดกลุ่มต้นทุนกิจกรรมและตัวหลักต้นทุนในแต่ละกลุ่ม ซึ่งในแต่ละแผนกนั้นอาจจะมีกิจกรรมที่เกิดขึ้นหลายๆกิจกรรมและมีตัวหลักต้นทุนหลายตัว เช่น แผนกตรวจสอบคุณภาพมีกิจกรรมที่เกิดขึ้น 3 กลุ่มกิจกรรมได้แก่ การตรวจสอบวัตถุดิบที่นำเข้ากระบวนการผลิต (ตัวหลักต้นทุนคือจำนวนใบสั่งซื้อ), การตรวจสอบงานระหว่างทำ (ตัวหลักต้นทุนคือจำนวนครั้งของการเตรียมการผลิต), และ การตรวจสอบสินค้าสำเร็จรูป (ตัวหลักต้นทุนคือ ต้นทุนขาย)

อย่างไรก็ตาม การนำระบบ ABC มาใช้ต้องอาศัยความพยายามอย่างต่อเนื่องและมีต้นทุนที่สูงมาก เพื่อทำความเข้าใจในกระบวนการผลิตและ พิจารณาตัวหลักต้นทุน บริษัทจึงต้องคำนึง cost benefit ประกอบด้วย ดังนั้นองค์กรที่เหมาะสมจะนำ ABC มาใช้ควรมีค่าใช้จ่ายในการผลิตที่สูงมาก มีความหลากหลายในตัวสินค้า, ตัวหลักต้นทุน ช่องทางการจำหน่ายสินค้า และความแตกต่างในจำนวนผลิตต่อครั้ง

การคำนวณต้นทุนผลผลิตเป็นหนึ่งในมาตรฐานการจัดการทางการเงินที่สำคัญของภาครัฐ ในการเตรียมความพร้อมเข้าสู่ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ข้อมูลต้นทุนจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดสรรงบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ซึ่งเป็นการจัดสรรที่ให้ความสำคัญกับตัวผลผลิต (Output) แทนการควบคุมในเรื่องรายละเอียดของปัจจัยนำเข้า (Input) โดยผลผลิตดังกล่าวจะต้องผ่านกระบวนการจัดทำแผนกลยุทธ์ที่สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ชาติ นโยบายรัฐบาล แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และยุทธศาสตร์ของกระทรวง ซึ่งสอดคล้องกับเป้าหมายการให้บริการ (สาธารณะ) และสามารถเชื่อมโยงกับผลลัพธ์ระดับกระทรวงและระดับชาติได้ กล่าวคือ เมื่อส่วนราชการนำส่งผลผลิตนี้แล้วจะทำให้บรรลุเป้าหมายการให้บริการ (สาธารณะ) ระดับกระทรวง (Service Delivery Targets) และเป้าหมายยุทธศาสตร์ระดับชาติ (Strategic Delivery Targets) อันจะนำไปสู่ผลลัพธ์สูงสุดที่รัฐบาลมุ่งหวังให้เกิดขึ้นตามนโยบายที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภา

และประชาชนในที่สุด การคำนวณต้นทุน/ค่าใช้จ่ายของผลผลิตจะดำเนินการหลังจากที่ส่วนราชการได้มีการกำหนดผลผลิตที่ถูกต้องตามความต้องการของรัฐบาลและได้ผ่านกระบวนการพิจารณาข้างต้นเรียบร้อยแล้ว

การสร้างผลผลิตระดับกรมนั้น องค์กรจะต้องกำหนดปัจจัยนำเข้า (Input) และสร้างกระบวนการนำส่งผลผลิตที่มีกลยุทธ์ (Strategic Processes) ซึ่งวิเคราะห์แล้วว่าเป็นองค์ประกอบที่ก่อให้เกิดผลผลิตตามความต้องการได้จริง และภายใต้กระบวนการดังกล่าวควรคัดเลือกเฉพาะกิจกรรมที่มีความสำคัญซึ่งจะทำให้การนำส่งผลผลิตเกิดต้นทุนต่ำสุดขณะเดียวกันยังสามารถดำเนินการให้บรรลุตามเป้าหมายที่ตกลงไว้ได้

นอกจากนั้นหน่วยงานภาครัฐสามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลการคำนวณต้นทุนผลผลิตได้ดังนี้

- (1) การคำนวณต้นทุนผลผลิตมีส่วนช่วยปรับปรุงข้อมูลทางการเงินของภาครัฐ ซึ่งมุ่งเน้นในเรื่องการนำส่งผลผลิตที่มีคุณภาพ เพื่อบรรลุเป้าประสงค์ทางนโยบายและผลลัพธ์ของชาติ
- (2) เพื่อผู้บริหารใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจทางการบริหาร
- (3) ติดตามผลด้านงบประมาณ : การมีระบบการคำนวณต้นทุนที่ดีจะช่วยให้สามารถติดตามค่าใช้จ่ายที่สูงหรือต่ำกว่าวงเงินงบประมาณที่กำหนด
- (4) เพื่อหน่วยงานใช้รายงานผลในเรื่องต้นทุนในการนำส่งผลผลิตแก่หน่วยงานเจ้าสังกัด
- (5) เพื่อใช้ประมาณการรายจ่ายล่วงหน้า สำหรับจัดเตรียมงบประมาณได้ตรงตามความต้องการการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน
- (6) เป็นข้อมูลสำหรับการจัดสรรงบประมาณภายในองค์กร
- (7) ใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์ทางการเงิน สำหรับองค์กรนำไปใช้ปรับปรุงกระบวนการและการเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดทำผลผลิตต่อไป
- (8) ใช้ในการเปรียบเทียบในผลผลิตที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน

แนวทางการกำหนดผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ

(1) องค์ประกอบของผลผลิต

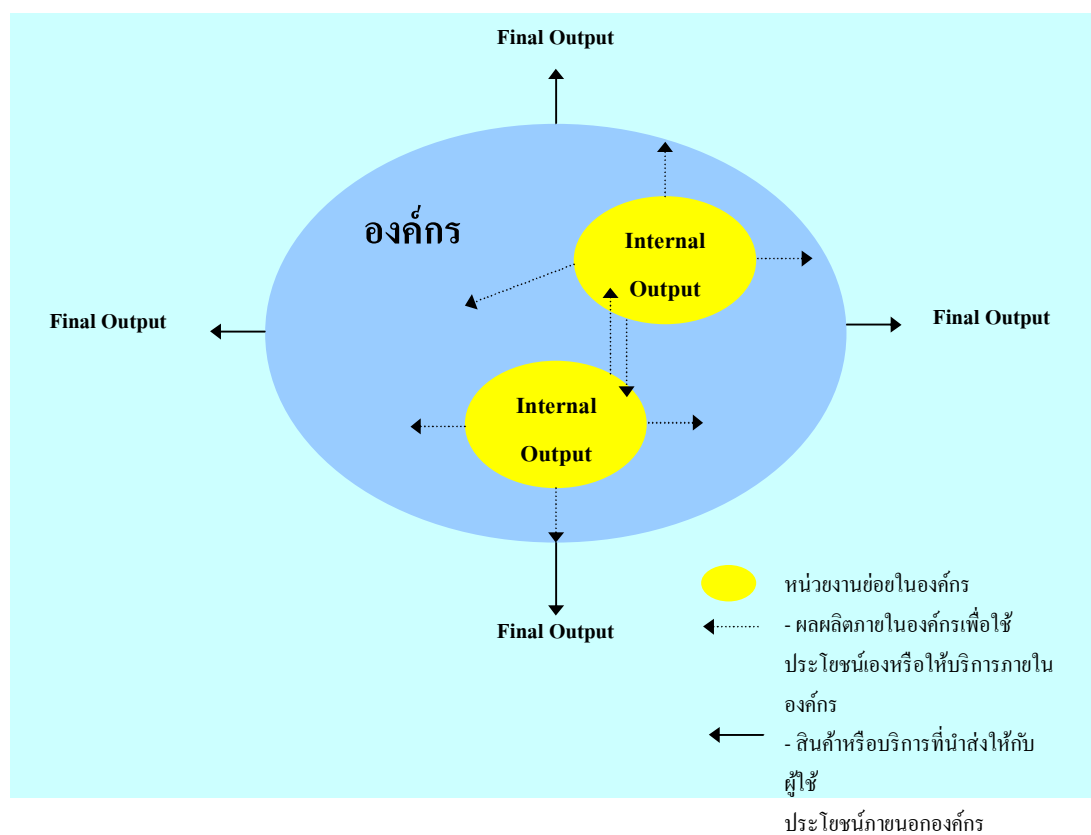
- (1.1) เป็นสิ่งของหรือบริการขึ้นอยู่กับบทบาทและลักษณะพันธกิจของหน่วยงานนั้นๆ
- (1.2) เป็นรูปธรรมหรือรับรู้ได้ เช่น ถนน การบริหารจัดการน้ำชลประทาน และการให้คำปรึกษา เป็นต้น
- (1.3) เป็นผลที่ได้จากการผ่านทุกกระบวนการผลิต (Process) ของผลผลิตนั้นแล้ว
- (1.4) เป็นสิ่งของหรือบริการที่เกิดจากการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐ
- (1.5) เป็นผลผลิตขั้นสุดท้ายของหน่วยงานเพื่อให้ประชาชน หรือกลุ่มเป้าหมายภายนอกองค์กรเป็นผู้ได้รับประโยชน์ไม่ใช่เป็นการสนองต่อกลุ่มเป้าหมายภายในองค์กรเอง (รูปที่ 2.3-1)

(1.6) หน่วยงานเจ้าของผลผลิตจะต้องสามารถควบคุมความสำเร็จของการนำส่งผลผลิตนั้นๆ

(1.7) สามารถระบุหน่วยนับหรือตรวจวัดได้ชัดเจน ในเชิงปริมาณ คุณภาพ ต้นทุน และเวลา เช่น แห่ง กิโลเมตร ครั้ง เรือ เป็นต้น

(1.8) สามารถกำหนดต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งผลผลิตนั้นๆ ได้

รูปที่ 2.3-1 ความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตสุดท้าย (Final Output) และผลผลิตภายในองค์กร (Internal Output)



(2) การวิเคราะห์ผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ

(2.1) วิเคราะห์ความเชื่อมโยงและความสอดคล้องกับเป้าหมายการให้บริการสาธารณะและยุทธศาสตร์ระดับชาติ โดยวิเคราะห์จากเป้าหมายระดับกระทรวงและระดับชาติที่กำหนดไว้ ถ้าหากขาดผลผลิตนั้นไปยังคงจะสามารถบรรลุความสำเร็จตามเป้าหมายได้หรือไม่

(2.2) วิเคราะห์ประสิทธิภาพและความคุ้มค่าของผลผลิต โดยเปรียบเทียบในเชิงต้นทุน ผลผลิตของหน่วยงานกับต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานอื่นหรือของภาคเอกชน หากพบว่ามีต้นทุนที่สูงกว่าควรให้หน่วยงานอื่นดำเนินการแทน

(2.3) วิเคราะห์พันธกิจที่นำส่งผลผลิตนั้นๆ ยังคงเป็นอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานตามพระราชบัญญัติปรับปรุง กระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 หรือเป็นหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารหรือไม่ หากไม่ใช่ก็ไม่ควรมีผลผลิตนั้น

(3) การกำหนดตัวชี้วัดผลผลิต

ตัวชี้วัดที่กำหนดจะต้องสามารถวัดได้และมีวิธีการวัดไม่ยุ่งยากมาก มีต้นทุนในการวัดผลสำเร็จไม่สูงจนเป็นภาระงบประมาณ โดยตัวชี้วัดผลสำเร็จ ประกอบด้วย

(3.1) ตัวชี้วัดเชิงปริมาณ คือ ปริมาณผลงานของผลผลิตที่ต้องนำส่งจากการใช้งบประมาณที่ได้รับจัดสรร

(3.2) ตัวชี้วัดเชิงคุณภาพ คือ คุณภาพของสิ่งของหรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐผลิต เช่น ความถูกต้อง ความสมบูรณ์ ความสามารถเข้าถึงบริการ ความครอบคลุม ความเสี่ยง ความถูกต้องตามกฎหมาย ความพึงพอใจของผู้ได้รับบริการ เป็นต้น

(3.3) ตัวชี้วัดเชิงเวลา คือ ระยะเวลาการส่งมอบผลผลิตได้ทันในเวลาที่กำหนดหรือไม่ หรือสามารถลดเวลาดำเนินงานลงหรือไม่

(3.4) ตัวชี้วัดเชิงต้นทุน คือ ผลผลิตใช้ต้นทุนในการผลิตต่ำที่สุดหรือไม่ หรือมีต้นทุนต่ำกว่าหน่วยงานอื่นหรือเอกชนหรือไม่

(4) เกณฑ์การวัดผลสำเร็จของผลผลิต

(4.1) วัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่มีการกำหนดไว้เป็นมาตรฐานสากล หรือผลงานที่หน่วยงานอื่นทั้งในประเทศหรือต่างประเทศเคยทำได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด

(4.2) วัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานที่เคยทำได้ในปีที่ผ่านมา ในวงเงินค่าใช้จ่ายที่เท่ากัน

(4.3) วัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่ต้องการให้เกิด

(5) แนวทางการตรวจสอบการกำหนดผลผลิต

เพื่อวิเคราะห์ว่าการกำหนดผลผลิตนั้นๆ เป็นผลผลิตที่ถูกต้องหรือไม่ มีวิธีการตรวจสอบ ดังตารางที่ 2.3-1

ตารางที่ 2.3-1 แนวทางการตรวจสอบการกำหนดผลผลิต

1. ผลต่อประชาชนหรือกลุ่มเป้าหมาย	● ผลผลิตนั้นเป็นสินค้าหรือบริการที่ต่างจากตัวผลผลิตอื่นที่หน่วยงานผลิตสู่ประชาชนหรือกลุ่มเป้าหมายภายนอกองค์กร
2. ผลต่อกลยุทธ์	● สามารถแสดงความเชื่อมโยงระหว่างผลผลิตนั้นกับผลลัพธ์ของรัฐบาลได้
3. ความชัดเจน	● ข้อมูลของผลผลิตจะสามารถช่วยให้รัฐบาล เข้าใจได้ว่าจะต้องให้ทรัพยากรสนับสนุนอะไรและรัฐบาลจะได้อะไรตอบแทนจากผลผลิตนั้น ในรูปของ - ปริมาณผลผลิต - ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิต - คุณภาพของผลผลิต - ความถี่ของการผลิตสินค้าหรือบริการ
4. ความสามารถในการวัด	● ผลผลิตนั้นสามารถวัดผลได้อย่างสม่ำเสมอและทำให้รัฐบาลทราบว่าจะได้รับอะไรตอบแทนจากการจัดสรรทรัพยากรลงไป
5. ความสามารถในการเปรียบเทียบ	● การกำหนดผลผลิตนั้นสามารถเปรียบเทียบความสามารถในการทำงานที่เกิดขึ้นจริงกับที่ควรจะเป็นได้

สาระสำคัญที่กล่าวถึงข้างต้น รวบรวมจากคู่มือของสำนักงานงบประมาณที่จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางในการทบทวนผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ (เป็นเรื่องที่จำเป็นต้องเรียนรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อเป็นการพัฒนามาตรฐานการจัดการทางการเงินในส่วนของการคำนวณต้นทุนผลผลิต) ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องและจำเป็นสำหรับการจัดทำงบประมาณประจำปี

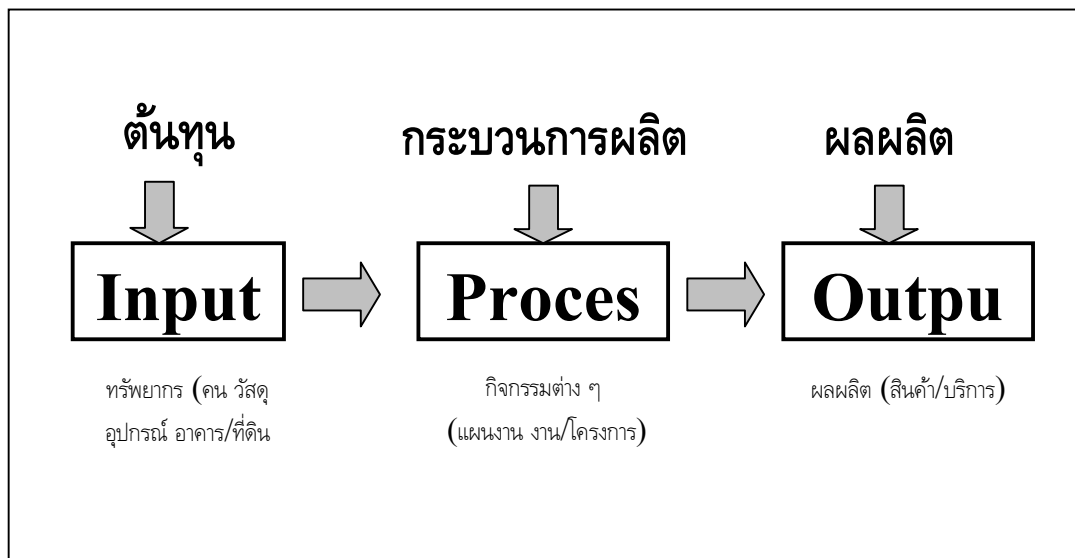
การจัดทำงบประมาณปี 2548 รัฐบาลกำหนดให้หน่วยงานขอตั้งงบประมาณครอบคลุมค่าใช้จ่ายหรืองบประมาณทั้งสิ้นที่ใช้จัดทำผลผลิต โดยผลผลิตดังกล่าวต้องมีความเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์กระทรวง เป้าหมายการให้บริการ (สาธารณะ) และเป้าหมายยุทธศาสตร์ระดับชาติ การคำนวณค่าใช้จ่ายผลผลิตจะคำนวณจากกระบวนการหรือกิจกรรมหลักของการจัดทำผลผลิตที่มีกลยุทธ์ ซึ่งวิเคราะห์แล้วว่าเป็นองค์ประกอบที่ก่อให้เกิดผลผลิตและผลลัพธ์ตามความต้องการได้จริง และภายใต้กระบวนการดังกล่าวได้คัดเลือกเฉพาะกิจกรรมที่มีนัยสำคัญ ซึ่งจะมีผล

ทำให้การจัดทำผลผลิตใช้งบประมาณหรือค่าใช้จ่ายต่ำสุด ขณะเดียวกันยังสามารถดำเนินการให้บรรลุตามเป้าหมายที่ตกลงไว้ได้ เนื่องจากในระยะเปลี่ยนผ่านและเป็นปีเริ่มต้นของการคำนวณ จึงมีข้อจำกัดหลายประการ โดยเฉพาะฐานข้อมูลและระบบบัญชีที่ยังคงเป็นระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด หน่วยงานส่วนใหญ่ยังไม่มีระบบบัญชีสินทรัพย์และการคิดค่าเสื่อมราคาอย่างเป็นระบบ อย่างไรก็ตามในปีต่อไป ส่วนราชการยังคงต้องพัฒนาระบบฐานข้อมูลและการคำนวณไปสู่การคิดต้นทุนผลผลิตที่แท้จริง เพื่อให้สามารถนำไปใช้ในการจัดทำงบประมาณ การปรับปรุงข้อมูลทางการเงิน การติดตามผลด้านงบประมาณ และใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารได้อย่างสมบูรณ์ ในอนาคตหลักการคำนวณค่าใช้จ่ายผลผลิตต้องสะท้อนค่าใช้จ่ายที่แท้จริง โดยการรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดจากการจัดทำผลผลิตไว้ในสินค้าและบริการที่ผลิตได้ครอบคลุมเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ

(6) ข้อกำหนดในการคำนวณค่าใช้จ่ายผลผลิต ปี 2548

การคำนวณต้นทุนผลผลิต จะใช้วิธีคำนวณต้นทุนจากกิจกรรมหลักของกระบวนการนำส่งผลผลิต (ดูรูปที่ 2.3-2) กล่าวคือ เป็นกระบวนการที่ผ่านการวิเคราะห์แล้วว่า เมื่อหน่วยงานดำเนินการตามกิจกรรมหรือขั้นตอนดังกล่าวแล้ว จะสามารถบรรลุตัวชี้วัดความสำเร็จของการนำส่งผลผลิตตามเป้าหมายได้โดยเสียค่าใช้จ่ายต่ำสุด ข้อกำหนดในการคำนวณ ค่าใช้จ่ายผลผลิตปี 2548 ดังนี้

รูปที่ 2.3-2 กระบวนการนำส่งผลผลิต



(6.1) คำนวณจากกิจกรรมหลักที่ใช้ในกระบวนการนำส่งผลผลิตของหน่วยงานที่สอดคล้องกับเป้าหมายการให้บริการและเป้าหมายยุทธศาสตร์ชาติ

(6.2) คำนวณเฉพาะส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายเงินสด ไม่รวมส่วนที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ฯลฯ

(6.3) คำนวณเฉพาะงบบุคลากร งบดำเนินงาน และงบรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการผลิต และไม่ใช้งบลงทุนเท่านั้น ส่วนงบลงทุนและงบเงินอุดหนุน เช่น เงินอุดหนุนที่จัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะไม่นำไปคำนวณในผลผลิตใดผลผลิตหนึ่งหรือในกิจกรรมหลักใดกิจกรรมหลักหนึ่ง แต่ให้นำไปรวมในภายหลังเข้ากับต้นทุน/ค่าใช้จ่ายผลผลิตรวม เพื่อให้ได้วงเงินงบประมาณทั้งหมดที่ต้องการขอตั้งงบประมาณ

(6.4) ใช้ข้อมูลรายจ่ายจริงของงบประมาณปี 2547 เป็นฐานในการคำนวณ กรณีหน่วยงานมีการปรับเปลี่ยนผลผลิตหรือจัดทำผลผลิตใหม่ หรือมีการปรับโครงสร้างองค์กร หรือเป็นหน่วยงานตั้งใหม่ให้คำนวณค่าใช้จ่ายผลผลิตโดยใช้ข้อมูลตามแผนปฏิบัติงานปี 2548 ประกอบ

(6.5) เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สะท้อนต้นทุนที่แท้จริง การคำนวณต้นทุน/ค่าใช้จ่ายผลผลิต ให้คำนวณครอบคลุมทุกแหล่งเงินที่ใช้ในการผลิตและเมื่อจะขอตั้งงบประมาณให้แยกรายการที่ไม่ได้เป็นงบประมาณออกไป

2.3.2 แนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและผลผลิต

การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เป็นส่วนหนึ่งของระบบการบริหารต้นทุนที่จะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงพฤติกรรมของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ซึ่งระบบดังกล่าวจะเน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ทราบว่าการดำเนินงานขององค์กรประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ใช้เวลาแต่ละกิจกรรมอย่างไร รวมทั้งผลได้จากการประกอบกิจกรรมเหล่านั้นคืออะไร หลักการง่ายๆ ของระบบ ABC จึงประกอบด้วย

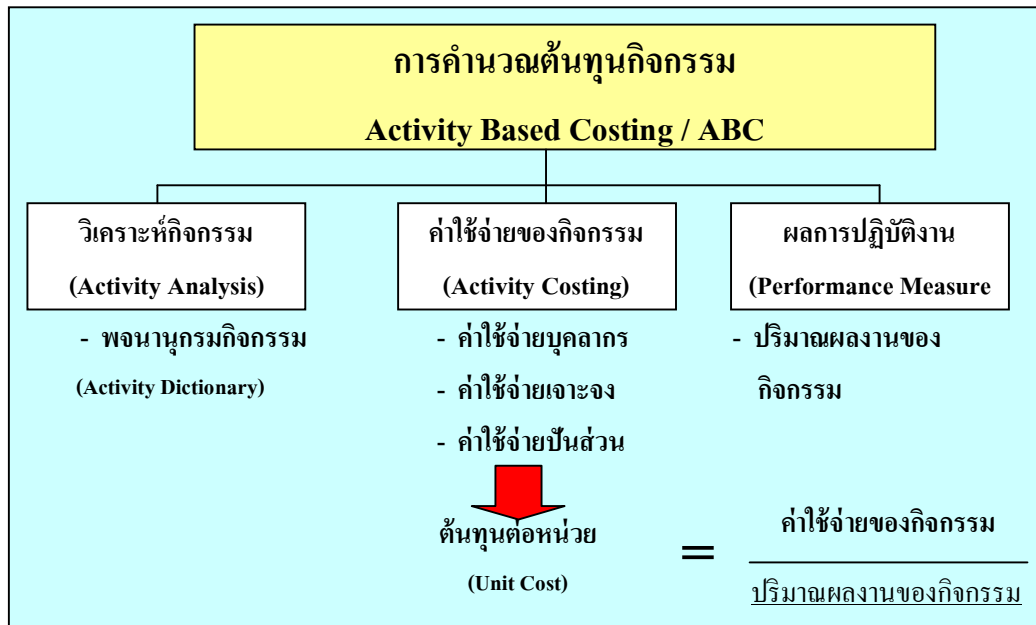
(1) การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis)

(2) ค่าใช้จ่ายของกิจกรรม (Activity Costing)

(3) ผลการปฏิบัติงาน (Performance Measure)

รายละเอียดโดยสังเขป รูปที่ 2.3-3

รูปที่ 2.3-3 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing/ABC)



ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตนั้น วิธีที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไปคือการคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity based costing) แล้วนำมาคำนวณหาต้นทุนผลผลิต (Output based costing) อีกทอดหนึ่ง สำหรับแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิตนั้นมีองค์ประกอบ 6 ขั้นตอน คือ

- (1) การกำหนดหรือสอบทานผลผลิต
- (2) การจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม
- (3) การลงน้ำหนักงานหรือสัดส่วนเวลาในการทำกิจกรรมของบุคลากร
- (4) การลงค่าใช้จ่ายของกิจกรรม
- (5) การนับปริมาณงานของกิจกรรม
- (6) การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย

(1) การกำหนดหรือสอบทานผลผลิต

การกำหนดผลผลิตและบริการในระดับกรม โดยควรเริ่มต้นจากการวิเคราะห์ผลผลิตที่ปรากฏอยู่ในเอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งหน่วยงานได้แสดงไว้ใน การขออนุมัติงบประมาณประจำปีที่ผ่านมา ว่าก่อให้เกิดผลผลิตและบริการใดบ้างที่เป็นผลผลิตและบริการที่มีคุณค่า สอดคล้องกับพันธกิจของกรม โดยผลผลิตมีความหมายโดยย่อ ดังนี้

ผลผลิต เป็นสินค้าหรือบริการ (ซึ่งรวมไปถึงข้อเสนอแนะด้านนโยบาย) ที่กระทำโดยส่วนราชการ เพื่อลูกค้าภายนอก หรือผู้บริโภคนอกหน่วยงาน ทั้งนี้ไม่นับรวม ผลผลิตที่ผลิตขึ้นโดย

หน่วยงานภายในหน่วยงานหนึ่ง เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของอีกหน่วยงานหนึ่งในองค์กรเดียวกัน ซึ่งในการคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อใช้งานภายในดังกล่าวนี้จะถูกกระจายไปสู่ผลลัพธ์หลักต่างๆ เพื่อให้ได้รับการจัดสรรงบประมาณอย่างสมเหตุสมผล

การกำหนดผลผลิตสามารถกำหนดขึ้นจากหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานตามกฎหมายการแบ่งส่วนราชการ พันธกิจหลัก นโยบายของรัฐบาลหรือยุทธศาสตร์การบริหารของรัฐบาล

(2) การจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม

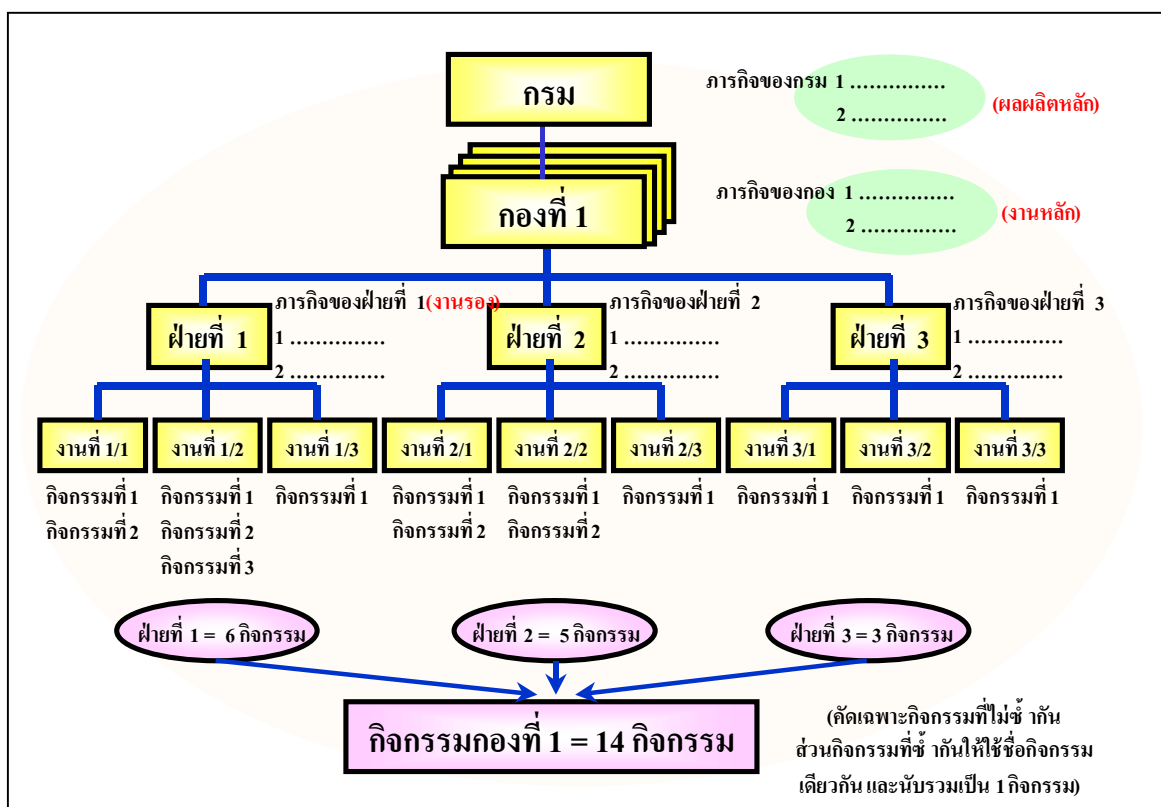
ต่อไปเป็นการวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมในระดับกอง โดยทำการวิเคราะห์ต่อไปว่า กองต่างๆ ได้ดำเนินกิจกรรมอะไรเพื่อตอบสนองต่อพันธกิจหลักของกรมและนำไปสู่ผลผลิตและบริการในระดับกรมที่จะนำไปเสนอของบประมาณต่อสำนักงบประมาณ โดยกิจกรรมนั้นจะต้องเป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับพันธกิจของกรม มีการใช้ทรัพยากรและก่อให้เกิดผลผลิตหรือบริการที่มีคุณค่า

ข้อพึงตระหนักในการจัดทำพจนานุกรมกิจกรรม มีดังนี้คือ

- (2.1) กิจกรรมที่กำหนดต้องสัมพันธ์กับพันธกิจหลักและผลผลิตหลักของกรม
- (2.2) ต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายของกิจกรรมให้สอดคล้องทุกหน่วยงานภายในกรม
- (2.3) กิจกรรมไม่ควรมีจำนวนมากเกินไป
- (2.4) กิจกรรมเดียวกันควรเรียกชื่อกิจกรรมเหมือนกัน
- (2.5) กิจกรรมเดียวกันต้องมีหน่วยนับเหมือนกันทุกหน่วยงานภายในกรม
- (2.6) ลักษณะกิจกรรมต้องบอกถึงขั้นตอน และกระบวนการปฏิบัติงานของกิจกรรมที่จะทำให้เกิดผลงานของกิจกรรมได้อย่างชัดเจน

สำหรับการกำหนดกิจกรรมของกรม ดูรูปที่ 2.3-4

รูปที่ 2.3-4 การกำหนดกิจกรรมของกรม



(3) การลงน้ำพนักงาน หรือสัดส่วนเวลาในการทำกิจกรรมของบุคลากร

เมื่อกรมได้ข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับพจนานุกรมกิจกรรมของกรมแล้ว ก็ทำการแยกชุด (set) กิจกรรมของแต่ละสำนัก กอง/หน่วยงาน แล้วนำกิจกรรมไปลงในตารางแนวทางการลงน้ำพนักงาน เพื่อประมาณการน้ำพนักงาน หรือสัดส่วนเวลาที่บุคลากรในหน่วยงานใช้ไปในแต่ละกิจกรรม ซึ่งมีวิธีการดังนี้

(3.1) ให้หัวหน้ากลุ่มงานหรือหัวหน้าฝ่ายทุกคน ประมาณการน้ำพนักงานหรือสัดส่วนเวลาของตนเองและผู้ใต้บังคับบัญชาทุกคนที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมตลอดปีงบประมาณที่จะคำนวณต้นทุน ซึ่งวิธีนี้จะสะดวกและประหยัดเวลา

(3.2) ให้บุคลากรทุกคนประมาณการน้ำพนักงาน หรือสัดส่วนเวลาที่แต่ละคนใช้ไปในแต่ละกิจกรรมตลอดปีงบประมาณนั้น ซึ่งแต่ละคนจะมีค่าเท่ากับ 100 แรงงาน และนำประมาณการน้ำพนักงาน หรือสัดส่วนเวลาที่ได้ไปใส่ไว้ในตารางแนวทางการลงน้ำพนักงานสู่กิจกรรม เพื่อใช้คำนวณหาต้นทุนค่าใช้จ่ายบุคลากรในระดับกลุ่มงาน

รวมน้ำพนักงานระดับกลุ่มงานให้เป็นระดับกอง โดยนำประมาณการน้ำพนักงานและค่าใช้จ่ายบุคลากรแต่ละกลุ่มงาน/ฝ่ายมารวมกัน

(4) การลงค่าใช้จ่ายของกิจกรรม

การรวบรวมค่าใช้จ่ายของกิจกรรมจะต้องสะท้อนถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริง โดยการรวบรวมต้นทุนทั้งหมด (Total Cost) ที่เกิดขึ้นจากการใช้จ่ายในกิจกรรมหรือการให้บริการ โดยต้องครอบคลุมทุกแหล่งเงิน ทั้งที่เป็นเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ ซึ่งค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นำมาคำนวณต้นทุน แบ่งเป็น 4 บง ได้แก่ งบบุคลากร (หมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราว) งบดำเนินงาน (หมวดค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ หมวดค่าสาธารณูปโภค) และงบเงินอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่น

การระบุค่าใช้จ่ายของกิจกรรม

(4.1) ค่าใช้จ่ายบุคลากร เป็นค่าใช้จ่ายที่อยู่ในหมวดเงินเดือน ค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว โดยหาค่าใช้จ่ายของบุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานอยู่จริง สำหรับค่าใช้จ่ายส่วนนี้ต้องกระจายลงในกิจกรรมที่บุคคลได้ทำกิจกรรมตามสัดส่วนของเวลาในการทำงาน

(4.2) ค่าใช้จ่ายเจาะจง เป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้ว่าใช้จ่ายไปสำหรับกิจกรรมใด กิจกรรมหนึ่งที่ชัดเจน อาจเป็นทั้งงบดำเนินงาน งบเงินอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่น

(4.3) ค่าใช้จ่ายปันส่วน เป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปทั้งหมดของหน่วยงานที่ไม่สามารถแบ่งลงกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งได้ จึงต้องถัวจ่ายในหลายกิจกรรม โดยมีแนวทางดังนี้

(4.3.1) ค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนตามอัตราส่วนที่แท้จริงได้ คือ แบ่งลงตามกิจกรรมที่ใช้จริง (ไม่ลงในทุกกิจกรรม) และสามารถระบุอัตราร้อยละที่ใช้จริงได้ว่าควรลงในกิจกรรมใดบ้างจำนวนเท่าใด

(4.3.2) ค่าใช้จ่ายที่ปันส่วนตามน้ำหนักงาน เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่า ใช้ไปในกิจกรรมอะไรบ้างในจำนวนเท่าใด ดังนั้นจะปันส่วนโดยใช้ร้อยละของน้ำหนักงาน

ทั้งนี้ต้องตรวจสอบข้อมูลค่าใช้จ่ายไม่ให้ผิดพลาดจากความเป็นจริง โดยแต่ละหน่วยงาน ต้องตรวจสอบยอดรวมของค่าใช้จ่ายกับรายจ่ายจริงในปีงบประมาณที่ทำการคำนวณต้นทุนผลผลิต แล้วนำมาตรวจสอบร่วมกับรายงานทางการเงินของกองคลังต่อไป

(5) การนับปริมาณงานของกิจกรรม

การรวบรวมปริมาณผลงานของกิจกรรมมีขั้นตอนดำเนินการดังนี้

(5.1) ตรวจสอบว่ากิจกรรมของหน่วยงานแต่ละหน่วยตามที่กำหนดไว้ในพจนานุกรม

กิจกรรมมีอะไรบ้าง

(5.2) กำหนดหน่วยนับของปริมาณผลงานของกิจกรรมให้เหมือนกันทุกหน่วยงานในกรม

(5.3) กำหนดเครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการจัดเก็บปริมาณผลงานของกิจกรรม

(5.4) จัดเก็บปริมาณผลงานของแต่ละกิจกรรมในรอบปีงบประมาณ เป็นภาพรวมของหน่วยงาน

(6) การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย

การคำนวณต้นทุนผลผลิต จะต้องรวมค่าใช้จ่ายของกิจกรรมเข้าสู่กิจกรรมรองและกิจกรรมหลัก ซึ่งอยู่ภายใต้ผลผลิตนั้น ๆ (ดูตารางที่ 2.3-2)

ตารางที่ 2.3-2 แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต

การคำนวณต้นทุนผลผลิต				
ผลผลิต	กิจกรรมหลัก	กิจกรรมรอง	กิจกรรม	ลักษณะกิจกรรม
ผลผลิตที่ 1	กิจกรรมหลักที่ 1.1	กิจกรรมรองที่ 1.1.1	กิจกรรมที่ 1.1.1.1	
			กิจกรรมที่ 1.1.1.2	
			กิจกรรมที่ 1.1.2.1	
		กิจกรรมรองที่ 1.1.2	กิจกรรมที่ 1.1.2.2	
	กิจกรรมหลักที่ 1.2		กิจกรรมที่ 1.2.1.1	
			กิจกรรมที่ 1.2.1.2	
		กิจกรรมรองที่ 1.2.1	กิจกรรมที่ 1.2.2.1	
			กิจกรรมที่ 1.2.2.2	
		กิจกรรมรองที่ 1.2.2		

ทั้งนี้กิจกรรมสนับสนุนของหน่วยงานจะเป็นส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมหลัก โดย ใช้อัตราของน้ำหนักงานเป็นเกณฑ์ สำหรับการคำนวณต้นทุนผลผลิตจะแสดงผลการคำนวณ ออกเป็น 5 กรณี ดังนี้ (ดูตารางที่ 2.3-3 และตารางที่ 2.3-5 ประกอบ)

(1) ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย หมายถึง ต้นทุนที่รวมงบบุคลากร งบดำเนินงาน (ค่าใช้จ่าย ในการดำเนินงาน) งบเงินอุดหนุน งบรายจ่ายอื่น และเงินนอกงบประมาณ โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{กรณีรวมทุกงบรายจ่าย} = \frac{(\text{งบบุคลากร} + \text{งบดำเนินการ} + \text{งบเงินอุดหนุน} + \text{งบรายจ่ายอื่น} + \text{เงินนอกงบประมาณ})}{\text{ปริมาณงาน}}$$

(2) ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย (ไม่รวมงบบุคลากร) หมายถึง ต้นทุนรวมต่อหน่วย ที่คำนวณ จากค่าใช้จ่ายทั้งหมดในการจัดทำผลผลิตนั้น โดยมีได้รวมงบบุคลากรทั้งเงินงบประมาณและเงิน นอกงบประมาณ โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{กรณีไม่รวมงบบุคลากร} = \frac{(\text{งบดำเนินการ} + \text{งบเงินอุดหนุน} + \text{งบรายจ่ายอื่น} + \text{เงินนอกงบประมาณ})}{\text{ปริมาณงาน}}$$

(3) ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย (ไม่รวมงบบุคลากรและเงินนอกงบประมาณ) หมายถึง ต้นทุน รวมต่อหน่วยที่คำนวณจากค่าใช้จ่ายทั้งหมดในการจัดทำผลผลิตนั้น ไม่รวมงบบุคลากรและเงินนอก งบประมาณ โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{กรณีไม่รวมงบบุคลากรและเงินนอกงบประมาณ} = \frac{(\text{งบดำเนินการ} + \text{งบเงินอุดหนุน} + \text{งบรายจ่ายอื่น})}{\text{ปริมาณงาน}}$$

(4) ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย (เฉพาะเงินงบประมาณไม่รวมเงินอุดหนุน) หมายถึง ต้นทุน รวมต่อหน่วยที่คำนวณจากเงินงบประมาณที่ใช้จ่ายเพื่อจัดทำผลผลิตนั้นๆ ยกเว้นค่าใช้จ่ายที่เป็นเงิน อุดหนุน โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{กรณีเฉพาะเงินงบประมาณไม่รวมงบเงินอุดหนุน} = \frac{(\text{งบบุคลากร} + \text{งบดำเนินการ} + \text{งบรายจ่ายอื่น})}{\text{ปริมาณงาน}}$$

(5) ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย (เฉพาะเงินงบประมาณไม่รวมงบเงินอุดหนุนและงบรายจ่าย อื่น) หมายถึง ต้นทุนรวมต่อหน่วยที่คำนวณจากเงินงบประมาณที่ใช้จ่ายเพื่อจัดทำผลผลิตนั้นๆ ยกเว้นค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินอุดหนุนและเงินรายจ่ายอื่น โดยมีสูตรดังนี้

$$\text{กรณีเฉพาะเงินงบประมาณไม่รวมงบเงินอุดหนุนและงบรายจ่ายอื่น} = \frac{(\text{งบบุคลากร} + \text{งบดำเนินการ})}{\text{ปริมาณงาน}}$$

สำหรับในการคำนวณต้นทุนผลผลิตมีข้อพึงระวัง คือ การนับผลผลิตซ้ำซ้อนหรือนับผลผลิตไม่ครบถ้วน การให้น้ำหนักงานที่ควรถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริง ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ในการระบุค่าใช้จ่ายต้องตรงกันในรายละเอียดแต่ละหัวข้อ ค่าใช้จ่ายที่นำมาใช้ในการคำนวณต้องมีความถูกต้องตรงกับรายงานทางการเงิน และที่สำคัญคือความรับผิดชอบร่วมกันในการทำงานเป็นทีมที่จะช่วยกันทำงานให้ประสบความสำเร็จ

การจัดทำพจนานุกรมกิจกรรมและการคำนวณต้นทุนผลผลิตนั้น ควรกำหนดวิธีการโดยออกแบบให้สามารถปฏิบัติได้จริงไม่ซับซ้อนมากนัก และที่สำคัญอย่างยิ่งคือการคำนวณต้นทุนผลผลิตต้องมีการคำนวณอย่างต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปีติดต่อกัน จึงจะได้ตัวเลขต้นทุนต่อหน่วยที่แม่นยำและสามารถนำไปใช้อ้างอิงกับหน่วยงานกลางได้ และสามารถนำตัวเลขต้นทุนไปประยุกต์ใช้ในการบริหารจัดการ (Output Based Costing : OBC) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกรมให้สูงยิ่งขึ้นต่อไป

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา

ขั้นตอนในการออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และแนวทางในการออกแบบระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ในบทนี้จะกล่าวถึงการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์กับการคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวของสถาบันการศึกษา การคำนวณจะจำกัดขอบเขตอยู่แต่เฉพาะต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เท่าที่เกิดในระดับคณะโดยไม่รวมถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของหน่วยงานสนับสนุนในระดับสถาบันการศึกษา เช่น งานบริหารทั่วไป งานบริการห้องสมุด งานกิจการนักศึกษา งานทะเบียน งานบริการคอมพิวเตอร์เพื่อการเรียนการสอน งานพัฒนาสื่อการสอน โดยมีจุดประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางอ้างอิงสำหรับสถาบันการศึกษาในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์

ในสภาพแวดล้อมของการดำเนินธุรกิจสถาบันการศึกษา ผู้บริหารย่อมมุ่งหวังความเป็นเลิศให้กับสถาบันการศึกษาของตน ผู้บริหารสถาบันการศึกษาแต่ละคนมองความหมายของ “ความเป็นเลิศ” และกลยุทธ์ที่จะนำไปสู่ความเป็นเลิศนี้แตกต่างกันไป แต่สำหรับการประกอบธุรกิจการศึกษาที่มีการแข่งขันรุนแรง ตลาดการศึกษาในระดับนานาชาติกำลังขยายตัวและรุกคืบเข้าสู่การเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยมากขึ้น เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว และผู้บริโภคซึ่งได้แก่นักศึกษาต้องการได้บริการการเรียนการสอนที่มีคุณภาพสูงในระดับราคาพอสมควร สถาบันการศึกษาที่มุ่งหวังความเป็นเลิศในรูปของผลกำไรที่สม่ำเสมอหรือเพิ่มสูงขึ้นโดยใช้วิธีการขึ้นราคาเป็นหลักย่อมสูญเสียส่วนแบ่งตลาดและไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ในทางตรงกันข้ามผู้บริหารจะต้องหันมาให้ความสนใจกับการบริหารต้นทุนแทนที่ ระบบบัญชีที่ใช้อยู่จะต้องไม่บิดเบือนต้นทุนผลผลิตและต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับ โอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพใน

การผลิตและการดำเนินงานแก่ผู้บริหารด้วย องค์ประกอบสำคัญของความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษา ได้แก่

1. **ความมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุน** การประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษานั้นผู้บริหารจะต้องกระทำโดยตระหนักถึงประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนเป็นสำคัญ แต่ไม่ได้หมายความว่าสถาบันการศึกษาจะต้องพยายามลดต้นทุนให้อยู่ในระดับต่ำสุด แต่อย่างน้อยต้นทุนก็ควรจะต่ำกว่าต้นทุนถัวเฉลี่ยของอุตสาหกรรม
2. **การบริหารงานในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นภาพรวม** ผู้บริหารจะต้องเข้าใจความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนที่เกิดขึ้นในหน่วยงานหนึ่งอาจได้รับผลกระทบมาจากการตัดสินใจจากหน่วยงานอื่น
3. **การให้ความสำคัญกับทุกกิจกรรมของสถาบันการศึกษา** ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษาจะเกี่ยวข้องกับทุก ๆ ส่วนขององค์กร ไม่เฉพาะกิจกรรมการผลิตบัณฑิตเท่านั้น ทุกกิจกรรมมีความสำคัญที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสนใจเท่าเทียมกันไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมเกี่ยวกับการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา งานหลักสูตร การให้คำปรึกษาแก่นักศึกษาด้านต่าง ๆ การดูแลจัดหาแหล่งทำงานแก่นักศึกษา ฯลฯ
4. **การพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง** ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษาส่วนหนึ่งเกิดจากการที่ผู้บริหารเน้นการพัฒนากิจกรรมทั้งหมดอย่างต่อเนื่อง โดยการให้ความสำคัญกับการบริหารกิจกรรมเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าให้เหลือน้อยที่สุดหรือให้หมดไป
5. **ความพอใจของนักศึกษา** ความเป็นเลิศของสถาบันการศึกษาจะเกิดขึ้นไม่ได้ถ้าหลักสูตรและบริการอื่น ๆ ของสถาบันการศึกษาไม่สร้างความพอใจหรือไม่ตรงกับความต้องการของนักศึกษา ดังนั้น สถาบันการศึกษาจะต้องทำการวิเคราะห์ความต้องการของนักศึกษาตลอดจนประเมินผลความพอใจของนักศึกษาด้วยวิธีการต่าง ๆ
6. **การปันส่วนที่ถูกต้อง** การที่จะเข้าใจโครงสร้างต้นทุนของสถาบันการศึกษาและบริหารต้นทุนได้อย่างเหมาะสมนั้น ผู้บริหารจำเป็นจะต้องทราบว่าสถาบันการศึกษาของตนประกอบขึ้นมาด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง และจะต้องรู้จักวิธีการบริหารกิจกรรมเหล่านั้น นอกจากนี้ จำเป็นต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนที่ทำให้ได้ข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาที่ไม่มีการบิดเบือนหรือบิดเบือนน้อยที่สุด ความหมายของการบิดเบือนนี้คือการที่นักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในบางหลักสูตรมีต้นทุนสูงเกินไป และในบางหลักสูตรมีต้นทุนต่ำเกินไป อันเนื่องมาจากการปันส่วนที่ไม่เหมาะสม

นิยามและวัตถุประสงค์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) หรือระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานในลักษณะการบริหารงานฐานคุณค่า (Value-Based Management) ซึ่งเชื่อมโยงการบริหารระดับองค์กรลงสู่ระบบการปฏิบัติงานประจำวัน โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานตลอดทั้งกิจการ (Cross-Functional) ในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเป็นภาพรวม (Integrated View) จุดประสงค์สำคัญของ ABC คือการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการเข้าใจพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior) ทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ทราบว่าอะไรเป็นปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนฐานกิจกรรมต่าง ๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยการระบุกิจกรรมขององค์กร ต้นทุนกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลผลิต/บริการและใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนและการพัฒนา กิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ฝ่ายบริหารมีกระบวนการสร้างข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและบริการที่แม่นยำกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม
2. ฝ่ายบริหารมีระบบการคำนวณต้นทุนบริการที่ชัดเจน โดยต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เป็นประเภทเดียวกันและมีพฤติกรรมเหมือนกันจะบันทึกรวมไว้ในจุดสะสมต้นทุน (Cost Pool) เดียวกัน และระบุเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรมโดยอาศัยข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงาน ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ผลผลิตมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลผลิตนั้น
3. ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจการปฏิบัติงานโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ได้ดีขึ้น
4. ฝ่ายบริหารสามารถพัฒนาสถาบันการศึกษาให้มีคุณค่ามากขึ้นโดยเน้นที่การบริหารกิจกรรม (Activity Management) โดยทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ และศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานภายในและภายนอกองค์กร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมใดเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า (Value-Added/Non Value Added Activity) ต่อผลผลิตและกิจการโดยรวมโดยยึดความคาดหวังของลูกค้า (นักศึกษา) เป็นหลัก

ในการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามกิจกรรมให้ข้อมูลที่มีประโยชน์
ยังต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมต้นทุน และการลด
ต้นทุน วัตถุประสงค์ของระบบ ABC มีดังนี้

1. การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นเข้าสู่ผลผลิตซึ่งจะช่วยให้สามารถคำนวณ
ค่าใช้จ่ายต่อหัวได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด
2. การปรับปรุงงบประมาณให้เหมาะสมกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง
3. การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์และตัดสินใจทางด้านกลยุทธ์เพื่อ
ควบคุมต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาให้ต่ำสุด
4. การเพิ่มคุณภาพของการให้บริการการศึกษา
5. การเพิ่มประสิทธิภาพของการเพิ่มผลผลิตด้านแรงงาน
6. การกระตุ้นให้ผู้รับผิดชอบกิจกรรมรับผิดชอบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น

ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ABC เป็นวิธีการที่ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตถูกต้องมากขึ้น นั่นคือ ABC จะระบุ
กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตผลผลิตแต่ละประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละ
กิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรม จะทำให้สามารถระบุการใช้
ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ABC จะแตกต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิมตรงที่ ABC จะ
ใช้กิจกรรมแทนศูนย์ต้นทุน (Cost Center) และการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทไม่ได้
เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ ABC ยังหาวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้
แม่นยำมากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนหลายเกณฑ์ แทนที่จะใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณ
การผลิตอันได้แก่จำนวนนักศึกษาเท่านั้น เกณฑ์การปันส่วนจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมซึ่งมี
ความสัมพันธ์อย่างเป็นเหตุเป็นผลกับต้นทุนที่เกิดขึ้น ABC ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการ
บริหารงาน 5 ประการดังนี้

1. ABC ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Product/Service Costing) ของ
สถาบันการศึกษามีความถูกต้องมากขึ้น
2. ABC ช่วยให้การวัดผลปฏิบัติงาน (Performance Measurement) มีประสิทธิภาพ
มากขึ้น
3. ABC ช่วยในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Cost Reduction) ของ
สถาบันการศึกษา
4. ABC ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support)
กล่าวคือจากการเก็บต้นทุนตามกิจกรรม ทำให้สถาบันการศึกษาทราบต้นทุนเต็ม

ของกิจกรรมนั้น ๆ และสามารถวิเคราะห์ต้นทุนเหล่านี้ในการพิจารณาตัดสินใจระหว่างทางเลือกในการบริหารกิจกรรมนั้นได้ เช่น การเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิตบัณฑิต การลดเวลาในการผลิตบัณฑิต การปรับเปลี่ยนพื้นที่ค่าใช้จ่ายในอาคารที่ทำการเรียนการสอนใหม่

5. ABC ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

สมมติฐานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดของระบบ ABC คือผลผลิตถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงานซึ่งมีผลให้องค์กรมีกิจกรรมที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุน ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่า

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

ข้อควรคำนึงในการพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

การพัฒนาระบบ ABC จะต้องมีการตั้งคณะทำงานอันประกอบด้วยบุคลากรจากฝ่ายต่าง ๆ ซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมของกิจการเป็นอย่างดี นอกจากนี้ อาจจะต้องมีที่ปรึกษาภายนอกเพื่อช่วยชี้แนะแก่กลุ่มทำงานนี้ บทนี้ไม่ได้จุ่มงหมายที่จะสร้างความรู้สึกลึกให้แก่ผู้อ่านในลักษณะที่ว่า ABC เป็นระบบที่เหมาะสมในทุกสถานการณ์ ถ้าฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนการผลิตบัณฑิตเพื่อการตัดสินใจ ก็ควรจะใช้เทคนิคการคิดต้นทุน เช่น ABC ทั้งนี้เพราะจะได้ข้อมูลที่ดีกว่า แต่ถ้าฝ่ายบริหารต้องการได้ข้อมูลต้นทุนการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาการต่าง ๆ เพียงเพื่อแสดงในงบการเงินแล้ว อาจจะเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่เสียต้นทุนต่ำกว่าโดยที่ได้ข้อมูลถูกต้องตามควรในระดับหนึ่ง นั่นคือในการพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ฝ่ายบริหารต้องคำนึงถึงกลยุทธ์ของควมมีประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนตลอดเวลา ตลอดจนตระหนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่า

1. อย่าคาดหวังว่าทุกคนในองค์กรจะเข้าใจระบบ ABC เหมือนกันหรือในทิศทางเดียวกัน

2. การพัฒนาระบบ ABC ไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงระบบ แต่เป็นการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมทั้งการบริหารและการปฏิบัติงาน
3. ระบบ ABC มีต้นทุนในการพัฒนาสูงและทำให้ทุกคนมีภาระงานเพิ่มขึ้น
4. การนำระบบ ABC มาใช้ควรเป็นไปในลักษณะของระบบรายงานเพื่อการบริหาร มากกว่าที่จะนำเอามาใช้เพื่อทดแทนระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมการดำเนินงานปัจจุบันที่สถาบันการศึกษาถืออยู่ กล่าวคือระบบ ABC เป็นระบบที่ออกแบบมาเพื่อเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหาร เช่น การออกแบบผลผลิตของสถาบันการศึกษา การปรับปรุงกระบวนการผลิตผลผลิตในสถาบันการศึกษา การตั้งราคาผลผลิตของสถาบันการศึกษา ฯลฯ ในความเป็นจริงแล้วไม่มีระบบบัญชีใดที่จะนำไปใช้ได้อย่างสมบูรณ์โดยปราศจากการดัดแปลงให้เหมาะสมกับกิจการ จึงเป็นหน้าที่ของสถาบันการศึกษาจะต้องพัฒนาระบบบัญชีที่มีอยู่ให้เป็นระบบบัญชีเพื่อการบริหาร
5. ระบบ ABC โดยลำพังไม่ได้ให้ข้อมูลเพื่อการบริหารงานที่สมบูรณ์ในตัวเอง แต่จำเป็นต้องอาศัยการวิเคราะห์ การหาวิธีการปฏิบัติงานที่ดีกว่าหรือที่ดีที่สุด และการเปรียบเทียบกับสถาบันการศึกษาอื่น
6. การนำระบบ ABC ไปใช้อย่างได้ผลจำเป็นที่สถาบันการศึกษาจะต้องมีการกระจายอำนาจหน้าที่และการตัดสินใจพร้อมกันไป
7. หากการพัฒนาระบบ ABC ให้ความสำคัญกับองค์ประกอบในเชิงทฤษฎีมากกว่าการได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อการบริหาร จะทำให้ระบบยุ่งยากและไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจ

ปัจจัยที่จะช่วยให้การพัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมประสบความสำเร็จ

ระบบ ABC จะเน้นให้กิจกรรมเป็นฐานในการสะสมข้อมูลที่จะใช้ภายในกิจการ กิจกรรมหมายถึง สิ่งต่าง ๆ ที่สถาบันการศึกษาต้องกระทำในการประกอบธุรกิจสถาบันการศึกษา การแบ่งการดำเนินงานของสถาบันการศึกษาออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ทำให้ความสนใจของฝ่ายบริหารเน้นไปที่กิจกรรม และจะบริหารกิจกรรมเพื่อให้บรรลุเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ของสถาบันการศึกษา จากการเปลี่ยนแปลงการเน้นในการบริหารงานจากศูนย์กลางต้นทุนมาเป็นกิจกรรมตามแนวคิดของ ABC ทำให้ความคาดหวังว่าจะคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตได้ละเอียดขึ้นหรือถูกต้องมากขึ้น ตามระบบการคิดต้นทุนแบบเดิมซึ่งเน้นศูนย์กลางต้นทุน จะปันส่วนต้นทุนเข้าสู่หน่วยงานต่าง ๆ โดยใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิต เช่น จำนวนนักศึกษา ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายต่อหัว คลาดเคลื่อนไปอย่างมาก โดยเฉพาะในกรณีที่นักศึกษาเหล่านั้นผ่านกระบวนการผลิตไม่เหมือนกันและใช้ทรัพยากรในการผลิตแตกต่างกัน

ABC จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตแต่ละประเภทและระบุการใช้ทรัพยากรของบัณฑิตแต่ละประเภทโดยอาศัยการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม อย่างไรก็ตาม การพัฒนาระบบ ABC จะประสบความสำเร็จมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยดังนี้

1. ความเข้าใจในผลผลิตและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องอย่างถ่องแท้
2. กิจกรรมที่กำหนดขึ้นต้องช่วยให้สถาบันการศึกษาสามารถออกแบบและพัฒนาเพื่อให้มีระบบการบริหารต้นทุนที่ดีขึ้น
3. การกำหนดกิจกรรมควรมุ่งเน้นกิจกรรมที่มีสาระสำคัญและควรหลีกเลี่ยงการกำหนดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและการลงลึกในรายละเอียดมากเกินไป
4. ความชัดเจนของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่นำมาใช้ในการจัดสรรค่าใช้จ่ายทางอ้อมไปยังผลผลิต
5. สำหรับสถาบันการศึกษาของรัฐที่มีขนาดใหญ่ ควรจัดทำเป็นโครงการนำร่อง (Pilot Project) ก่อน เพื่อเป็นการชักจูงพนักงานและผู้บริหารให้เห็นว่าการเปลี่ยนแปลงมาใช้ระบบ ABC จะทำให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างไร
6. ฝ่ายบริหารไม่ว่าจะในระดับสถาบันการศึกษาโดยรวม คณะ และภาควิชา ต้องให้ความเห็นชอบกับการนำระบบ ABC มาติดตั้ง ขณะเดียวกันผู้ปฏิบัติงานในแต่ละหน่วยงานต้องให้ความร่วมมือและยอมรับในประโยชน์ที่จะได้รับจากระบบ ABC เนื่องจากระบบ ABC ไม่ได้เป็นเรื่องที่คณะทำงานที่รับผิดชอบในการนำระบบ ABC มาติดตั้งจะสามารถทำได้โดยลำพัง แต่นำมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่ว่าจะบริหารองค์กรกันอย่างไร ดังนั้น การนำระบบ ABC มาใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับในองค์กรอย่างแน่นอน หากพนักงานมีความรู้สึกว่าการบริหารระดับสูงให้การสนับสนุนแต่เฉพาะคำพูด พนักงานก็จะไม่ให้ความร่วมมือ ผู้บริหารของสถาบันการศึกษาจะต้องแสดงให้เห็นถึงการให้ความสนับสนุนต่อการนำระบบ ABC มาใช้ในสถาบันการศึกษาโดยเข้ามามีส่วนร่วมในการนำเสนอระบบ ABC เข้าร่วมสัมมนา และให้ความร่วมมืออย่างเต็มที่ในการนำระบบ ABC มาใช้
7. การจัดการให้เกิดกระบวนการเปลี่ยนแปลงโดยอาศัยการออกแบบ พัฒนา จัดทำ และการติดตั้งระบบงานแต่ละขั้นตอน

ขั้นตอนในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาติดตั้ง

ระบบ ABC เน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ และถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลผลิตเป็นสิ่งที่ใช้กิจกรรมต่าง ๆ อีกทีหนึ่ง ระบบ ABC นอกจากเน้นการระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตและเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย ขั้นตอนในการนำระบบ ABC มาติดตั้งในสถาบันการศึกษาสรุปได้ดังนี้

1. การกำหนดความต้องการข้อมูลของสถาบันการศึกษา คณะและภาควิชาต่าง ๆ
2. การประเมินผลระบบบริหารต้นทุนของสถาบันการศึกษา คณะและภาควิชาต่าง ๆ ในปัจจุบัน
3. การศึกษาความเป็นไปได้เพื่อประเมินประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่ต้องเสียไปในการพัฒนาระบบ
4. การสร้างความยอมรับให้เกิดขึ้นกับฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษา คณะและภาควิชา
5. การพัฒนาแนวคิดในการสร้างระบบ ABC
6. การจัดทำแผนงาน/ระยะเวลาของโครงการ รวมทั้งการฝึกอบรมและการสร้างความเข้าใจร่วม
7. การวิเคราะห์กิจกรรม กำหนดรายการกิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุนต่าง ๆ (ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) และตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)) รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมกับตัวผลักดันกิจกรรม
8. การออกแบบ จัดทำ และทดสอบระบบ
9. การติดตามและตรวจสอบผลของนำระบบ ABC มาใช้และปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับความต้องการ

กระบวนการทำงานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงกระบวนการทำงานของระบบ ABC เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาในการบริหารกิจกรรมต่อไป กระบวนการทำงานของระบบ ABC ที่จะกล่าวถึงในส่วนนี้สรุปเป็นขั้นตอนได้ 9 ขั้นตอนดังนี้

1. การกำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการลดต้นทุน (Cost Object)
2. การแต่งตั้งคณะทำงานและผู้รับผิดชอบ
3. การสำรวจระบบสารสนเทศเพื่อจัดทำโครงสร้างระบบ
4. การประชาสัมพันธ์และให้การอบรม
5. การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษา
6. การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ

7. การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและการระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ
8. การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม
9. การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

การกำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

สถาบันการศึกษาที่จะประยุกต์ระบบ ABC จะต้องทราบหรือระบุวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดว่าจะประยุกต์เพื่อวัตถุประสงค์อะไร เนื่องจากความซับซ้อนของการประยุกต์จะแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น ถ้าสถาบันศึกษากำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของบุคลากรในบางหน่วยงาน การประยุกต์ระบบ ABC ก็อาจทำเฉพาะในหน่วยงานนั้น ไม่จำเป็นต้องประยุกต์ทั้งสถาบันการศึกษา และขั้นตอนในการประยุกต์อาจจะสิ้นสุดเพียงขั้นตอนที่ 5 โดยไม่จำเป็นต้องประยุกต์ไปจนถึงการคำนวณต้นทุนผลผลิตในกรณีที่หน่วยงานนั้นไม่ใช่หน่วยงานที่ทำการสอน นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว วัตถุประสงค์อื่นของการประยุกต์ระบบ ABC อาจได้แก่ การให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตของผลผลิตนั้น ๆ การลดต้นทุนของสถาบันการศึกษาโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบการเรียนการสอน หรือการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

เมื่อกำหนดวัตถุประสงค์ได้แล้ว ก็จะต้องกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) การกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้บริหารสถาบันการศึกษา โดยปกติผู้บริหารย่อมต้องการทราบต้นทุนของสิ่งต่อไปนี้

1. ต้นทุนกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง (Cost of Specific Activity) เช่น ต้นทุนการเรียนการสอน ต้นทุนการจัดห้องเรียน ต้นทุนการบริการยืม – คืนหนังสือ
2. ต้นทุนหน้าที่งานทางธุรกิจ (Cost of Business Function) เช่น ต้นทุนหน่วยงานที่ทำการสอน ต้นทุนหน่วยงานสนับสนุน
3. ต้นทุนผลผลิต (Cost of Product or Service) เช่น ต้นทุนการผลิตบัณฑิต ต้นทุนงานวิจัย

เมื่อกำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนได้แล้ว ก็จะต้องกำหนดขอบเขตและระยะเวลาในการจัดวางระบบ ABC ซึ่งจะใช้เวลา กำลังคน และทรัพยากรอื่น ๆ มากน้อยแตกต่างกันไปในสถาบันการศึกษาแต่ละแห่ง ก่อนที่จะตัดสินใจวางระบบในขั้นต่อไป ผู้บริหารสถาบันการศึกษาจะต้องตัดสินใจว่าระบบ ABC ที่พัฒนาขึ้นนั้นจะควบเข้ากับระบบบัญชีการเงินที่สถาบันการศึกษาใช้อยู่ในปัจจุบัน (Fully-Integrated System) หรือจะแยกออกมาเป็นระบบอิสระ (Stand-Alone System) รวมทั้งใครเป็นผู้รับผิดชอบกับระบบ ABC เมื่อเสร็จสิ้นการวางระบบในขั้นสุดท้ายผู้บริหารต้องไม่เข้าใจว่า ABC ถือเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบัญชีเพียงฝ่ายเดียว

เท่านั้น แต่โดยหลักการแล้วหัวหน้าหน่วยงานทุกหน่วยควรมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบดังกล่าว เนื่องจากเป็นผู้ที่จะต้องนำข้อมูลทุกระบบไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานภายใต้ความรับผิดชอบของตน นอกจากนี้ ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจว่าต้องการให้ต้นทุนที่คำนวณได้จากระบบมีความถูกต้องและแม่นยำเพียงใด ยังต้องการความถูกต้องมากขึ้นเท่าไร ก็ยังต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายสูงขึ้นเท่านั้น ดังนั้นการกำหนดขอบเขตในการจัดเตรียมแผนงานต่าง ๆ จึงขึ้นอยู่กับพิจารณาต้นทุนและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต

ทางเลือกในการระบุกิจกรรม

ในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม สถาบันการศึกษาอาจกำหนดวิธีการระบุกิจกรรมได้เป็น 3 ทางเลือกคือ

1. การวิเคราะห์และระบุไว้ในสถาบันการศึกษาแบ่งระดับงานออกเป็นกี่ระดับ และกำหนดมาตรฐานของกิจกรรมในแต่ละระดับนั้นเหมือนกันทั่วทั้งสถาบันการศึกษา วิธีนี้มีข้อดีคือทำให้ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน เช่น ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละคณะ ต้นทุนกิจกรรมของแต่ละภาควิชา สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ อีกทั้งลดความยุ่งยากในเรื่องของโครงสร้างกิจกรรมลง รวมทั้งเป็นวิธีที่สามารถเข้าใจได้โดยง่ายและปริมาณข้อมูลในการดำเนินการในระบบ ABC จะมีน้อย ในอนาคตถ้าพนักงานมีความเข้าใจในระบบ ABC แล้ว จะสามารถกำหนดกิจกรรมให้ลงลึกในรายละเอียดได้ แต่ก็มีข้อเสียคือวิธีนี้ลดความสำคัญของกิจกรรมที่เป็นงานเฉพาะเจาะจง ลดรายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างของกิจกรรม และลดความคล่องตัวและความยืดหยุ่นที่จะกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับแต่ละหน่วยงานหรือแต่ละสถานการณ์
2. การกำหนดมาตรฐานของการระบุกิจกรรมที่จะกำหนดในแต่ละระดับนั้นอาจจะไม่เท่ากัน แต่อย่างน้อยจะต้องให้ข้อมูลที่ตรงกับความต้องการของหน่วยงานแต่ละระดับในสถาบันการศึกษา กิจกรรมที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถสะสมข้อมูลและรวบรวมข้อมูลในแต่ละกิจกรรมร้อยเรียงกันขึ้นไปจนถึงระดับเบื้องต้นได้ หัวหน้าหน่วยงานแต่ละคนจะต้องระบุกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานภายในหน่วยงานของตนเอง แต่จะต้องอยู่ในกรอบมาตรฐานเดียวกันกับระดับเบื้องต้นซึ่งได้กำหนดไว้แล้ว วิธีนี้มีข้อดีคือหน่วยงานในแต่ละระดับสามารถระบุกิจกรรมที่เหมาะสมกับงานของตนเองได้ รวมทั้งเป็นวิธีที่มีความยืดหยุ่นคล่องตัว อีกทั้งเป็นวิธีที่ง่ายกว่าในการกำหนดมาตรฐานกิจกรรมของหน่วยงานของตนเอง แต่การที่หน่วยงานเบื้องต้นจะเพิ่มหรือเปลี่ยนมาตรฐานของกิจกรรมจะทำได้ยากขึ้น เพราะการเปลี่ยนแปลงแต่ละครั้งจะส่งผลกระทบต่อหน่วยงานระดับล่าง เช่น คณะ ภาควิชา วิธี

นี้มีข้อเสียคือมีความยุ่งยากกว่าวิธีแรก เพราะแต่ละหน่วยงานมีความแตกต่างในเรื่องของโครงสร้างของกิจกรรมมาก รวมทั้งเป็นการเพิ่มปริมาณรายการ (Transaction) ในการดำเนินการเพราะมีกิจกรรมที่แตกต่างกันมาก

3. ไม่มีการกำหนดมาตรฐานของกิจกรรม วิธีนี้มีข้อดีคือการกำหนดกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานจะมีความคล่องตัวมาก แต่ละหน่วยงานสามารถกำหนดกิจกรรมให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงานของตนเองได้ วิธีนี้มีข้อเสียคือไม่สามารถเปรียบเทียบกิจกรรมที่เหมือนกันของหน่วยงานต่าง ๆ ทั่วทั้งสถาบันการศึกษาได้

เมื่อได้กำหนดทางเลือกในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปจะต้องพิจารณาว่าในกลุ่มกิจกรรมเหล่านั้นต้องการระดับรายละเอียดของกิจกรรมมากน้อยเพียงใด การกำหนดระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีผลกระทบต่อประโยชน์ของการใช้ข้อมูลกิจกรรมในการควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่ายของหน่วยงานระดับต่าง ๆ ในสถาบันการศึกษา และความยากง่ายในการที่จะรวบรวมกิจกรรมร้อยเรียงขึ้นมาเพื่อรายงานให้กับหน่วยงานในระดับบนตามโครงสร้างของกิจกรรมที่ระบุไว้ตัวอย่างเช่น กำหนดมาตรฐานว่าระดับของกิจกรรมควรมีที่ระดับที่จะร้อยเรียงกันขึ้นมาโดยมีทางเลือกกว่าเป็นกิจกรรมกว้าง ๆ (More General) ในระดับหยาบ ๆ (High Level) หรือแต่ละหน่วยงานกำหนดรายละเอียดกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจง (More Specific) ในระดับรายละเอียด (Low Level) หรือจะเลือกใช้วิธีปล่อยอิสระให้แต่ละหน่วยงานเลือกระดับของกิจกรรมเอง ซึ่งไม่ว่าจะเลือกระดับรายละเอียดของกิจกรรมอย่างไร ก็จะต้องพิจารณาถึงข้อดีข้อเสียให้ครบถ้วนด้วย

วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

การที่สถาบันการศึกษาต่าง ๆ จะกำหนดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาได้อย่างถูกต้องนั้น จำเป็นจะต้องมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของทั้งองค์กรให้ได้ครบถ้วนเสียก่อน วิธีการที่ง่ายที่สุดคือการตั้งคณะทำงาน ABC ขึ้นโดยเลือกทีมงานมาจากหลายหน่วยงาน (Cross-Functional Project Team) ซึ่งทำงานหลักและเป็นตัวแทนในการให้ข้อมูลได้ในหลาย ๆ ด้าน รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญทางด้านคอมพิวเตอร์ วิธีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมอาจทำได้หลายวิธีดังนี้

1. การพิจารณาจากกระบวนการดำเนินการธุรกิจ (Business Process) ของสถาบันการศึกษาในเรื่องหนึ่ง ๆ แล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น กระบวนการผลิตบัณฑิตจะพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การลงทะเบียนและประมวลผล การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม การบริหารและธุรการทั่วไป กิจกรรมที่ระบุนี้จะมีลักษณะเป็นลำดับก่อนหลังตามขั้นตอน ซึ่งสามารถติดตามได้โดยอาศัยการศึกษา

จากความสัมพันธ์ของระบบข้อมูลหรือความสัมพันธ์ของการเกิดรายการ
ผลได้ (Output) ของกิจกรรมหนึ่งจะเป็นปัจจัยนำเข้า (Input) ของกิจกรรมลำดับ
ต่อไป เมื่อมีการเชื่อมโยงปัจจัยนำเข้าและผลได้ทั้งหมดเข้าด้วยกันก็จะกลายเป็น
กระบวนการดำเนินธุรกิจของสถาบันการศึกษานั้นเอง

2. การพิจารณาตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) เนื่องจากใน
ปัจจุบัน สถาบันการศึกษาบางแห่งได้ประยุกต์แนวคิดศูนย์ความรับผิดชอบแล้ว
ถ้ามีการแบ่งย่อยศูนย์ความรับผิดชอบนี้ลงไปจนถึงระดับหนึ่งที่มีความละเอียด
พอควร ก็จะสามารถระบุกิจกรรมให้สอดคล้องกับโครงสร้างสายบังคับบัญชาและ
ศูนย์ความรับผิดชอบเหล่านั้นได้ การระบุกิจกรรมในลักษณะนี้อาจจะเป็น
จุดเริ่มต้นที่ง่ายและสะดวกเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีอื่น ๆ เช่น กิจกรรมของ
หน่วยที่ทำการสอนจะพิจารณาแยกออกมาได้ว่าประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ เช่น
การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาตรี การเรียนการสอนหลักสูตรปริญญาโท การ
เรียนการสอนหลักสูตรปริญญาเอก การวิจัย การให้บริการสังคม งานหลักสูตร
3. การสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือคณะทำงานจะไปทำการสัมภาษณ์กลุ่ม
คนในแต่ละหน่วยงานทั่วทั้งองค์กร เพื่อให้มีการจัดขั้นตอนและระบุกิจกรรมตาม
ลักษณะงานที่กำลังทำอยู่ รวมทั้งเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม ข้อดีของวิธีนี้คือจะได้
ข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานต่าง ๆ โดยตรง ทำให้เกิดความเข้าใจในงานมากขึ้น
แต่ก็มีข้อเสียคืออาจจะได้ข้อมูลที่ผิดพลาด ดังนั้น ข้อมูลที่ได้จะต้องมีการ
ตรวจสอบก่อนนำไประบุเป็นกิจกรรมต่อไป โดยการสอบถามผู้บังคับบัญชาใน
ระดับสูงขึ้นไปและพิจารณาปรับกับคู่มือการปฏิบัติงาน (Job Description) ด้วย ใน
บางครั้งการใช้วิธีสัมภาษณ์ก่อให้เกิดประโยชน์หรือการเปลี่ยนแปลงภายใน
องค์กร กล่าวคืออาจจะต้องมีการปรับโครงสร้างของสถาบันการศึกษา เพราะ
บางครั้งจะพบงานที่ทำซ้ำซ้อนกันทั่วทั้งองค์กร พบงานที่ทำแตกต่างจากคู่มือการ
ปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ พบความเอนเอียงของกระบวนการทำงาน พบว่ามีการ
ปฏิบัติงานที่แตกต่างจากแผนงานขององค์กรที่วางไว้
4. การใช้ประโยชน์จากพจนานุกรมกิจกรรม (Activity Dictionary) ในปัจจุบันมี
บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำพจนานุกรมกิจกรรมออกจำหน่าย โดย
ระบุกิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละหน้าทำงานอย่างละเอียด ซึ่งสามารถใช้เป็นแนวทางใน
การกำหนดกิจกรรมของสถาบันการศึกษาได้โดยอาจจะต้องมีการดัดแปลงให้เข้า
กับลักษณะการดำเนินงานของสถาบันการศึกษานั้น

สถาบันการศึกษาจะวิเคราะห์และระบุกิจกรรมโดยใช้วิธีใดที่กล่าวมา ขั้นตอนในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมสรุปได้ดังนี้

1. การวิเคราะห์และระบุหน่วยงาน (เช่น คณะ) มีผลผลิตอะไรบ้าง (เช่น ผลงานวิจัย บัณฑิต หลักสูตรที่จัดอบรมให้กับหน่วยงานภายนอก) โดยพิจารณาจากผลการปฏิบัติงานและมาตรฐานการปฏิบัติงาน
2. การวิเคราะห์และระบุหน่วยงานมีการปฏิบัติงานอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากเอกสารงานบุคคล คู่มือการปฏิบัติงาน
3. การวิเคราะห์และเรียงลำดับการปฏิบัติงานในข้อ (2) ให้เป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานที่หน่วยงานต้องมีขึ้นเพื่อการผลิตผลผลิตและบริการ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง แบบสอบถาม
4. การระบุและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตในข้อ (1) และขั้นตอนการปฏิบัติงานในข้อ (3) กล่าวคือแต่ละผลผลิตจะต้องทำจาก “งาน” และ “ขั้นตอนปฏิบัติงาน” อะไรบ้าง
5. การพิจารณาชุดของข้อมูลซึ่งประกอบด้วย “ผลผลิต” “งาน” และ “ขั้นตอนปฏิบัติงาน” และตั้งชื่อกลุ่มขั้นตอนปฏิบัติงานให้เป็น “กิจกรรม (หลัก)” “กิจกรรมย่อย” และ “รายละเอียดการปฏิบัติงาน” ในการระบุกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขั้นต้นเพื่อให้หน่วยงานมีชุดของกิจกรรมที่สอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของหน่วยงานได้
6. การติดตามหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “กิจกรรม” และ “ผลผลิต” ที่ไม่สัมพันธ์กัน หากมี “กิจกรรม” หรือ “ผลผลิต” ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ให้ตัดออกหรือตีความรวมกับกิจกรรมอื่น หรืออาจต้องระบุกิจกรรมหรือผลผลิตเพิ่มขึ้น การตัดกิจกรรมหรือรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าด้วยกันจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่หน่วยงานโดยไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีมากน้อยเพียงใดจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารในการนำข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้งานและความหลากหลายของผลผลิตของแต่ละหน่วยงานว่ามีมากน้อยเพียงใด ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตผลผลิตแต่ละประเภทมากขึ้น การระบุกิจกรรมก็ไม่จำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด แต่ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ในการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดต้นทุนขององค์กร

โดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลผลิต การพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด

7. การนำผลในข้อ (1) – (6) มาระบุและเขียนรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน

กิจกรรมระดับสถาบันการศึกษา

1. การผลิตบัณฑิต
2. การวิจัย
3. การบริการวิชาการ
4. การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ

เนื่องจากกิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตหรือบริการ ระบบ ABC นอกจากจะเน้นการระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตหรือบริการและเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย การจะระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้นั้น จำเป็นจะต้องทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันศึกษามีอะไรบ้าง และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนเท่าไร โดยปกติทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วยแรงงาน วัสดุ ครุภัณฑ์ สาธารณูปโภค สิ่งปลูกสร้าง การบันทึกการทางบัญชีของสถาบันการศึกษาจะบันทึกต้นทุนทรัพยากรเหล่านี้ไว้ในระบบบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) นั่นคือให้ข้อมูลในลักษณะที่เป็นเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาส่งปลูกสร้าง และค่าใช้จ่ายอื่น

การกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ก็จะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมต่อไป ขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรมคือการระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการทำ Cost Mapping ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ จะสามารถระบุเข้ากิจกรรมนั้นได้โดยตรง ต้นทุนเหล่านี้เรียกว่าต้นทุนที่สามารถระบุได้ (Traceable Cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้นเพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัด หรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายอัน

เกี่ยวข้องกับพนักงาน ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้าง อาจจะอาศัยการสัมภาษณ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ไปในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เรียกว่า “ตัวผลักดันทรัพยากร” (Resource Driver)

นอกเหนือจากการสัมภาษณ์อาจจะมีการเข้าสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน หรือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอนโดยตรงอาจจะต้องอาศัยความร่วมมือจากอาจารย์ในแต่ละภาควิชา นอกจากนี้ จะมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารหรืองานบริการต่าง ๆ ที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Cost Mapping) ก็จะต้องเป็นไปในลักษณะอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary) ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสั่งปลูกสร้าง

การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

หลังจากคำนวณต้นทุนกิจกรรมแล้ว จะมีการวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร ในส่วนนี้สามารถใช้เทคนิคทางสถิติ เช่น การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) หรือการวิเคราะห์การถดถอย (Regression Analysis) มาประยุกต์ได้ การวิเคราะห์และระบุระดับกิจกรรม (Activity Hierarchy) จะช่วยให้ทราบพฤติกรรมการเปลี่ยนแปลงต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ภายใต้ระบบ ABC ระดับกิจกรรมแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. **กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Activity)** ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต (เช่น นักศึกษา) ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-Level Cost) นั่นคือต้นทุนของกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับหน่วยของผลผลิต เช่น จำนวนนักศึกษา ตัวอย่างของต้นทุนในระดับนี้ เช่น ต้นทุนการบริการอัดสำเนา ต้นทุนการบริการยืม – คืนหนังสือ
2. **กิจกรรมตามกลุ่ม (Batch-Level Activity)** ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch โดยไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนหน่วยผลิตในกลุ่ม (Batch) เหล่านั้น ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามกลุ่ม (Batch-Level Cost) ตัวอย่างของต้นทุนในระดับนี้ เช่น ต้นทุนการจัดห้องเรียน ต้นทุนการบริการฉายสไลด์ โทรทัศน์วงจรปิด บริการเครื่องเสียง เครื่องบันทึกเสียง วีดิทัศน์ และ Video Projector ต้นทุนการเรียนการสอน

3. **กิจกรรมตามผลผลิต (Product-Sustaining Activity)** ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวมเพื่อให้ผลิตและขายผลผลิตแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม (Batch) แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ต้นทุนการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา กิจกรรมเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามผลผลิต (Product-Level Cost)
4. **กิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Sustaining Activity)** ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อการดำเนินการของคณะและภาควิชาเป็นไปได้อาจกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน (Common Cost) หรือในลักษณะที่เรียกว่าต้นทุนกิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-Level Cost) ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนกลุ่ม หรือความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสต็อกปลุกสร้าง ต้นทุนการจัดซื้อค่าวัสดุและครุภัณฑ์ ต้นทุนการรับหนังสือเข้า/ส่งหนังสือออก การจัดทำคำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ ต้นทุนการดำเนินการสรรหา บรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ ต้นทุนการรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร

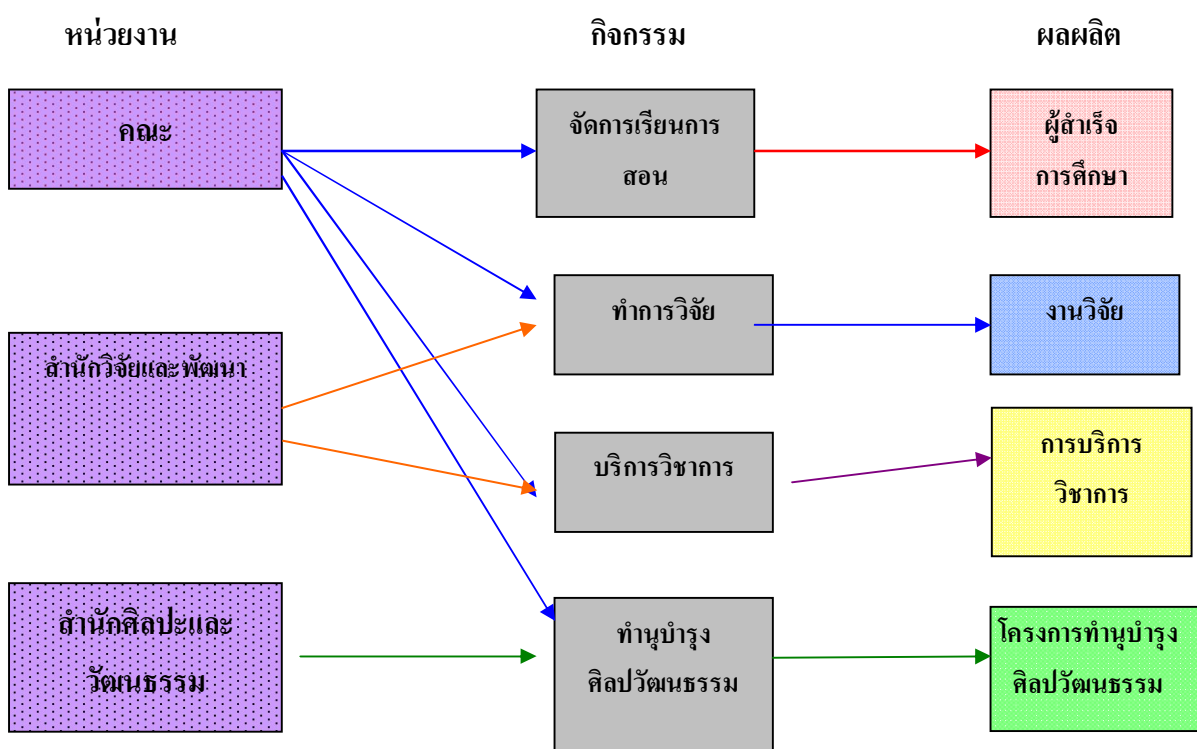
การพิจารณาตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย ตัวผลักดันกิจกรรมดังกล่าวอาจจะเป็นไปในลักษณะของตัวผลักดันต้นทุนตามจำนวนรายการ (Transaction Driver) หรือตัวผลักดันต้นทุนตามระยะเวลา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

บทที่ 3

ระเบียบวิธีการวิจัย

มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ เป็นสถาบันการศึกษาซึ่งได้แบ่งโครงสร้างองค์กร เพื่อให้การบริหารงานมีเอกภาพและประสิทธิภาพ และภายในหน่วยงานเป็น คณะ สถาบัน สำนัก เพื่อแบ่งภารกิจในการรับผิดชอบให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยทั้ง 4 ด้าน คือ การผลิตบัณฑิต การให้บริการวิชาการ การวิจัยและการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวแบ่งได้เป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบภารกิจโดยตรง และหน่วยงานที่เป็นหน่วยสนับสนุนเพื่อให้ภารกิจต่าง ๆ สำเร็จได้ตามวัตถุประสงค์ ตามแผนภาพที่แสดง ดังนี้



ดังนั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง จึงได้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจากทุกแหล่งเงิน คือทั้งจากเงินงบประมาณแผ่นดินที่ได้รับการจัดสรร และเงินรายได้ที่มหาวิทยาลัยจัดหาเพิ่มเติมได้เอง รวมทั้งค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรมาเป็นต้นทุนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

หลักเกณฑ์การคำนวณต้นทุนผลผลิต

ขั้นตอนที่ 1 ระบุผลผลิตของหน่วยงาน โดยกำหนดให้เป็นผลผลิตที่มีความเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์กระทรวง และเป้าหมายยุทธศาสตร์ของชาติ

ขั้นตอนที่ 2 ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด

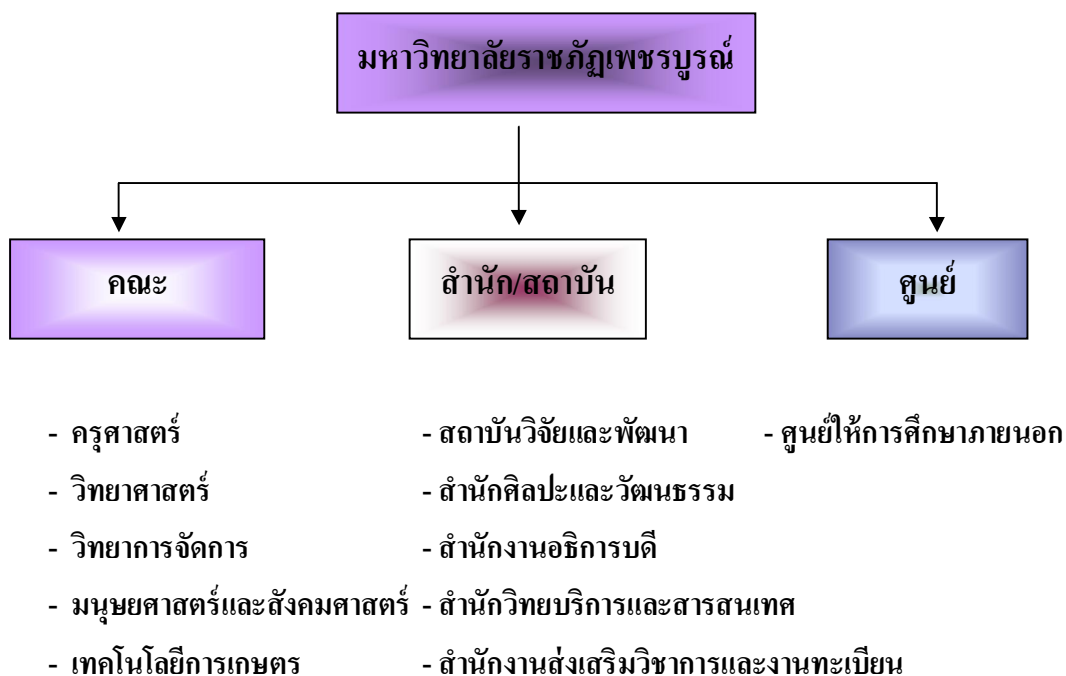
ขั้นตอนที่ 3 ระบุหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิต (Functional Cost Center) พร้อมทั้งระบุหน่วยงานสนับสนุน ซึ่งทำหน้าที่ให้บริการให้กับหน่วยงานหลัก (Support Cost Center)

ขั้นตอนที่ 4 ระบุต้นทุนรวมของหน่วยงาน

ขั้นตอนที่ 5 กำหนดเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนไปยังหน่วยงานหลัก หรือหน่วยงานสนับสนุนอื่น ๆ และทำการกระจายต้นทุนเข้าสู่หน่วยงานนั้น ๆ

ขั้นตอนที่ 6 รวมต้นทุนของทุกหน่วยงานหลัก จะได้ข้อมูลต้นทุนรวมที่เชื่อมโยงไปสู่แต่ละกิจกรรม และกระจายค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต ซึ่งเรียกว่าต้นทุนผลผลิต และเมื่อนำต้นทุนผลผลิตหารด้วยจำนวนผลผลิต จะได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

แผนภาพแสดงถึงการจัดแบ่งโครงสร้างองค์กรเป็นหน่วยงานจาก คณะ / สำนัก/สถาบัน / ศูนย์



การจัดทำบัญชีต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

ปีงบประมาณ พ.ศ. 2549 และปีงบประมาณ พ.ศ. 2550

ขั้นตอนที่ 1 ระบุผลผลิตของหน่วยงาน

1. การระบุผลผลิต ของหน่วยงาน

ผลผลิตที่กำหนดไว้เป็นเป้าหมายขององค์กร ในรายงานการประเมินผลการปฏิบัติงาน

ตามข้อเสนอแนวทางการปฏิบัติราชการ ได้แก่

1.1 การผลิตบัณฑิตของคณะต่าง ๆ ใช้จำนวนผู้สำเร็จการศึกษา เป็นดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงาน โดยแต่ละคณะรับผิดชอบการผลิตบัณฑิตของตนเอง ดังนั้นการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตบัณฑิตจึงคำนวณแยกออกเป็นของแต่ละคณะฯ

1.2 การวิจัย ใช้จำนวนโครงการวิจัย เป็นดัชนีชี้วัดผลผลิตซึ่งโครงการวิจัยมีระยะเวลาดำเนินการ และผลที่ได้จากงานวิจัยเป็นเป้าหมายเดียวกัน ดังนั้นการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของโครงการวิจัยจึงคำนวณรวมกันในภาพรวมของมหาวิทยาลัย

1.3 การให้บริการวิชาการ ใช้จำนวนโครงการบริการวิชาการเป็นดัชนีชี้วัดผลผลิต ซึ่งโครงการบริการวิชาการของแต่ละหน่วยงานมีความแตกต่างทั้งในด้านทรัพยากรที่ใช้ในการบริการ เป้าหมายของผู้รับบริการระยะเวลาดำเนินการแต่มีเป้าหมายเดียวกันคือบริการชุมชน ดังนั้นการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการบริการวิชาการจึงคำนวณในภาพรวมมหาวิทยาลัย

1.4 การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ใช้จำนวนโครงการด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมเป็นดัชนีชี้วัดผลผลิต ซึ่งการดำเนินโครงการด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมของแต่ละหน่วยงานมีการดำเนินการเป้าหมายของโครงการ ระยะเวลาดำเนินการ และผลที่ได้จากการดำเนินงาน เหมือนกันดังนั้นการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของโครงการด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมคำนวณในภาพรวมมหาวิทยาลัย

2. การรวบรวมข้อมูลผลผลิต

2.1 ด้านการผลิตบัณฑิตใช้ข้อมูลนิสิตและผู้สำเร็จการศึกษาจากสำนักทะเบียนและประมวลผล

2.2 ด้านการวิจัยใช้ข้อมูลโครงการวิจัยจากสถาบันวิจัยและพัฒนา รวมกับข้อมูลจากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

2.3 ด้านการบริการวิชาการ ใช้ข้อมูลโครงการบริการวิชาการและผู้เข้ารับบริการ จาก การเวียนแจ้งหน่วยงาน

2.4 ด้านการทํานุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ข้อมูลโครงการทํานุบำรุงศิลปวัฒนธรรมรวมกับข้อมูลจากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

ขั้นตอนที่ 2 ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด

1. การระบุกิจกรรมของหน่วยงาน

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนดไว้เป็นเป้าหมายขององค์กร มีดังนี้

1.1 การผลิตบัณฑิต มีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องคือการจัดการเรียนการสอนของคณะต่างๆ ที่ให้บริการแก่นักศึกษา ทั้งนักศึกษาภาของคณะตนเองและนักศึกษาของต่างคณะ ดังนั้นหน่วยวัดปริมาณงานสอนจึงใช้ นิสิตเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student : FTES) เป็นหน่วยวัดการดำเนินงานโดยที่ นิสิตเต็มเวลา หมายถึงนิสิตที่ลงทะเบียนเรียนตามเกณฑ์จำนวนหน่วยกิตมาตรฐานของการลงทะเบียน ดังนั้นนักศึกษา ระดับปริญญาตรี : ลงทะเบียนเรียน 34 หน่วยกิตต่อปีการศึกษาในการคำนวณ FTES ให้ตรงกับปีงบประมาณ ใช้ช่วงระยะเวลาของข้อมูลเป็นตัวเทียบเคียง และได้ปรับค่าความแตกต่างระหว่างระดับปริญญาของทุกสาขาวิชาดังนี้

FTES ระดับบัณฑิตศึกษา = 1.5 เท่าของ FTES ระดับปริญญาตรี

ในการผลิตบัณฑิตสาขาหนึ่งๆ นิสิตต้องเรียนวิชาต่างๆ ของหลายๆ คณะตามหลักสูตร

กำหนด ดังนั้นต้นทุนของการผลิตบัณฑิตหนึ่งคนจึงต้องใช้ต้นทุนกิจกรรมของคณะต่าง ๆ รวมกัน

1.2 การวิจัย ใช้จำนวนโครงการวิจัยในปีงบประมาณ เป็นกิจกรรมที่ดำเนินการ

1.3 การให้บริการวิชาการ ใช้จำนวนโครงการที่บริการวิชาการเป็นกิจกรรมดำเนินงาน

1.4 การทํานุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ใช้จำนวน โครงการทางศิลปวัฒนธรรมเป็นกิจกรรม

ดำเนินงาน

2. การรวบรวมข้อมูลกิจกรรม

2.1 ด้านการเรียนการสอน ใช้ข้อมูลนิสิตเต็มเวลา (FTES) จากกองแผนงาน ซึ่งคำนวณจากข้อมูลในระบบลงทะเบียนเรียนจากฐานข้อมูลกลาง

2.2 ด้านการวิจัย ใช้ข้อมูลโครงการวิจัยจากสถาบันวิจัยและพัฒนา และข้อมูลจากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

2.3 ด้านการบริการวิชาการ ใช้ข้อมูลโครงการบริการวิชาการ จากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

2.4 ด้านการทํานุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ข้อมูลโครงการทํานุบำรุงศิลปวัฒนธรรม จากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

ขั้นตอนที่ 3 ระบุหน้าที่ของหน่วยงาน

มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ได้มีการกำหนดหน้าที่ของหน่วยงาน โดยชื่อของหน่วยงานจะมีความหมายที่บ่งบอกถึงภาระหน้าที่หลักตามที่กำหนดให้ ดังนี้

- 1) คณะ ทำหน้าที่หลักในการผลิตบัณฑิต
- 2) สถาบัน ทำหน้าที่หลักในการศึกษา ค้นคว้าวิจัย

3) สำนัก ทำหน้าที่หลักในการให้บริการ ซึ่งหน่วยงานอาจกำหนดหน้าที่หลักเพื่อให้บริการวิชาการหรือบางหน่วยงานได้กำหนดหน้าที่หลักเพื่อการสนับสนุนการดำเนินงานทั่วไป หรือบริการให้กับหน่วยงานหลักอื่น ๆ ในการดำเนินงาน มหาวิทยาลัยได้จัดสรรงบประมาณแผ่นดินให้กับหน่วยงานเพื่อดำเนินงานตามหน้าที่หลักของหน่วยงาน แต่เนื่องจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรในแต่ละปีนั้นไม่เพียงพอต่อการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดผลงานได้ หน่วยงานจึงดำเนินกิจกรรมอื่นๆ เพิ่มเติมจากหน้าที่หลักที่มหาวิทยาลัยได้กำหนด เพื่อหาแหล่งเงิน (เงินรายได้) มาสนับสนุนการดำเนินการกิจกรรมหลัก และในทางอ้อมเพื่อสนับสนุนด้านวิชาการ ทั้งนี้กิจกรรมต่างๆ ที่หน่วยงานดำเนินการเพิ่ม ยังอยู่ภายในขอบเขตภาระหน้าที่ของมหาวิทยาลัย เช่น

คณะ มีหน้าที่หลักในการผลิตบัณฑิต แต่เพื่อให้อาจารย์มีความรู้ทางวิชาการเพิ่มเติม จึงสนับสนุนให้อาจารย์ในคณะทำวิจัยด้วย และถือเป็นภาระงานที่สำคัญอีกภารกิจหนึ่งของอาจารย์ และในขณะเดียวกัน คณะอาจดำเนินงานบริการวิชาการเพื่อจัดหารายได้มาสนับสนุนภารกิจด้านการเรียนการสอนเนื่องจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรไม่เพียงพอ นอกจากนี้คณะยังอาจจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมด้านทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม หรือเพื่อเป็นการส่งเสริมกิจกรรมของนิสิตอีกด้วย

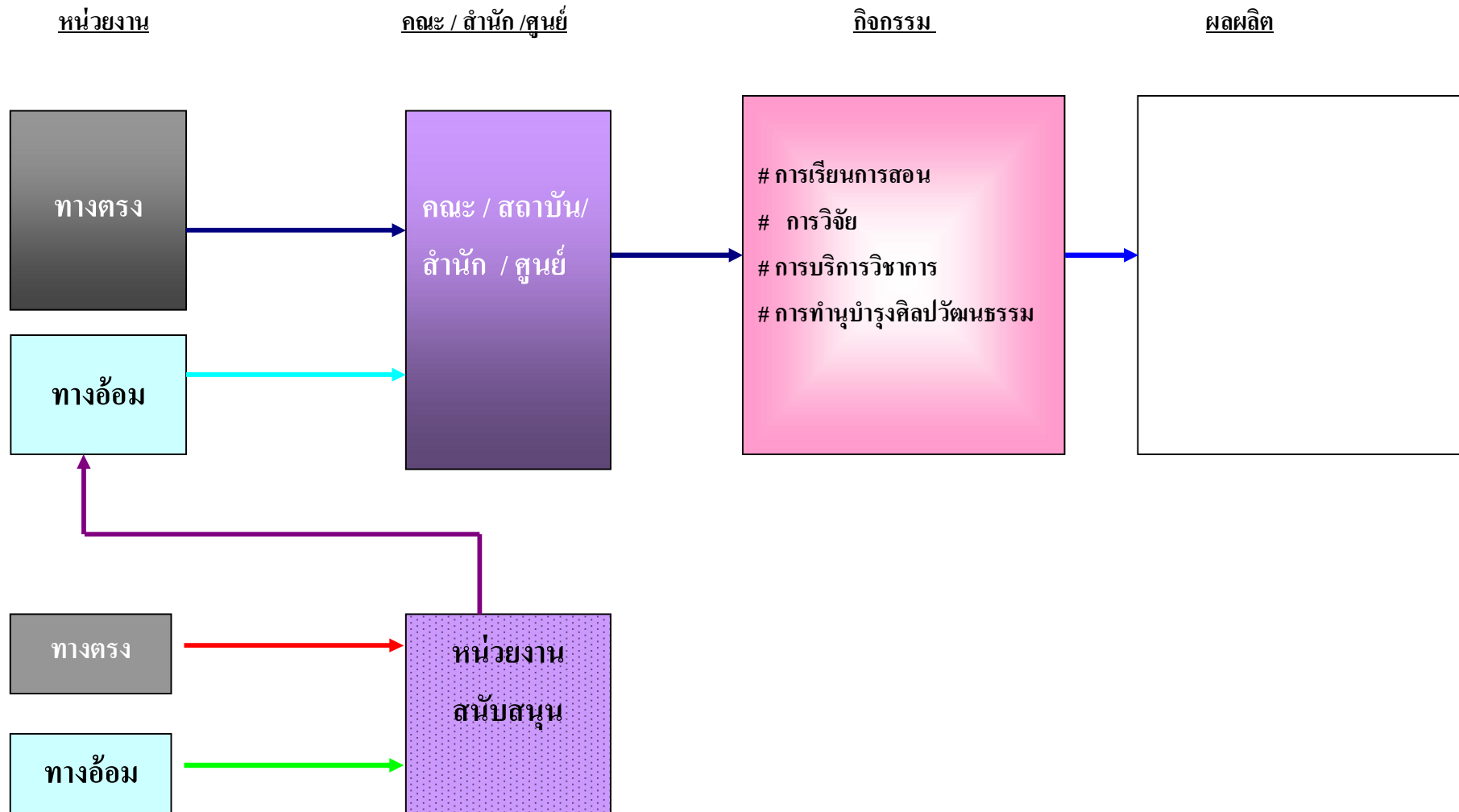
สถาบัน มีหน้าที่หลักในการศึกษาวิจัย แต่เนื่องจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรไม่เพียงพอที่จะดำเนินงานจึงจัดกิจกรรมบริการวิชาการเพื่อจัดหารายได้มาสนับสนุนการดำเนินงานในหน้าที่หลัก

สำนัก ซึ่งมีหน้าที่หลักในการบริการวิชาการ แต่บุคลากรต้องมีความรู้ทางวิชาการเพิ่มเติมที่มากขึ้นและทันสมัยอยู่ตลอดเวลา จึงสนับสนุนให้มีการทำวิจัยโดยการหาแหล่งทุนเป็นการเฉพาะ นอกเหนือจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรประจำปี

สำนักที่มีหน้าที่หลักในการดำเนินการอื่นๆ เพื่อสนับสนุนภารกิจหลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งถือเป็นหน่วยงานสนับสนุนนั้น อาจทำวิจัยสถาบันเพื่อให้ได้ข้อมูลในการบริหารจัดการองค์กร หรืออาจดำเนิน การในงานบริการวิชาการเพื่อจัดหารายได้มาสนับสนุนภารกิจหลัก เนื่องจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรไม่เพียงพอ

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าหน่วยงานหลักในภารกิจหนึ่ง อาจดำเนินกิจกรรมอื่นที่ไม่ใช่ภารกิจหลักได้ด้วยในขณะเดียวกันหน่วยงานสนับสนุนก็อาจดำเนินกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลผลิตได้ด้วยเช่นกัน ดังนั้นในการคำนวณ ต้นทุนผลผลิต จึงแยกค่าใช้จ่ายออกตามภารกิจ (แผนงาน) ก่อนที่จะปันส่วนค่าใช้จ่ายของการสนับสนุนไปยังกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจากการวิเคราะห์ภารกิจของหน่วยงานต่างๆ แล้วสามารถสร้างผังความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงาน กิจกรรมและผลผลิต ของแต่ละคณะ ได้ดังนี้

ผังความสัมพันธ์ ระหว่างหน่วยงาน กิจกรรม และผลผลิต



ขั้นตอนที่ 4 ระบุต้นทุนรวมของหน่วยงาน

1. ข้อมูลต้นทุน ต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณ ได้แก่

- ค่าใช้จ่ายของงบดำเนินการในปีงบประมาณนั้น ๆ ประกอบด้วย งบบุคลากร ค่าตอบแทน
ใช้สอย วัสดุ ค่าสาธารณูปโภค เงินอุดหนุนทั่วไปและรายจ่ายอื่นที่ไม่ใช่บงลงทุน
- ค่าเสื่อมราคาประจำปี

1.1 ค่าใช้จ่ายของงบดำเนินการ

ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) คือต้นทุนของหน่วยงานที่สามารถระบุจำนวนหน่วย
ผลผลิตเป็นเป้าหมายที่ชัดเจนขององค์กรได้ ซึ่งมีได้ทั้งสองแหล่งทุน คือ

1.1.1 ค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดินที่มหาวิทยาลัยได้รับจัดสรรจากรัฐซึ่ง
เป็นค่าใช้จ่ายในกิจกรรมหลักที่มหาวิทยาลัยกำหนดให้หน่วยงานดำเนินการ ได้แก่

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของคณะต่าง ๆ เป็นต้นทุนทางตรงในการผลิตบัณฑิต

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการและอุดหนุนวิจัยของสถาบันวิจัยเฉพาะทางต่าง ๆ ถือเป็น
ต้นทุนทางตรงในการวิจัยของสถาบันวิจัยเฉพาะทางนั้น ๆ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักที่บริการวิชาการ (สำนักส่งเสริมและฝึกอบรม)
ถือเป็นต้นทุนทางตรงในการบริการวิชาการของสำนัก

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักที่ทำหน้าที่ส่งเสริมด้านทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม
(สำนักพิพิธภัณฑ์) ถือเป็นต้นทุนทางตรงในการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ค่าใช้จ่ายงบอุดหนุนวิจัยของคณะและหน่วยงานอื่นๆ เป็นต้นทุนทางตรง
ในการวิจัยของคณะและหน่วยงานอื่นๆ

1.1.2 ค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินรายได้ที่หน่วยงานจัดหาเพิ่มเติม ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง
ในกิจกรรมที่ทุกหน่วยงานสามารถดำเนินการได้ภายในขอบข่ายภารกิจของมหาวิทยาลัย โดย
ที่หน่วยงานได้จำแนกค่าใช้จ่ายและเกิดผลผลิตตามแผนงาน/ภารกิจ ไว้ชัดเจนแล้ว

ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) คือต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ
เพื่อสร้างผลผลิตซึ่งอาจมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลผลิต หรืออาจไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับ
ผลผลิตขององค์กรก็ได้ ซึ่งมีได้ทั้งสองแหล่งทุน คือค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดินที่
มหาวิทยาลัยได้รับจัดสรรจากรัฐ และค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินรายได้ที่หน่วยงานจัดหาเพิ่มเติมได้แก่

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักงานต่าง ๆ ได้แก่ สำนักงานอธิการบดี สำนักวิทยบริการ และ ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย ซึ่งให้การสนับสนุนการดำเนินงานของทุกหน่วยงาน

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน หรือสำนักวิทยบริการ ซึ่งให้การสนับสนุนการดำเนินงานของทุกคณะ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสถาบันวิจัยและพัฒนา ซึ่งกำหนดให้มีหน้าที่ในการสนับสนุนทุกหน่วยงานที่ทำวิจัย

1.2 ค่าเสื่อมราคาประจำปี

ค่าเสื่อมราคาประจำปี เป็นค่าใช้จ่ายจากการที่หน่วยงานได้ลงทุนไว้ และยังใช้ประโยชน์จากการลงทุนนั้น โดยมีมูลค่าเท่ากับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำปี โดยการคิดค่าเสื่อมราคาใช้เกณฑ์ของกรมบัญชีกลาง

2. การรวบรวมข้อมูลต้นทุน

2.1 ข้อมูลค่าใช้จ่าย

2.1.1 ค่าใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแผ่นดิน โดยใช้ข้อมูลการเบิกจ่ายจากระบบการติดตามงบประมาณของกองคลัง

2.1.2 ค่าใช้จ่ายจากเงินรายได้ใช้ข้อมูลจากการเวียนแจ้งหน่วยงาน โดยให้รายงานค่าใช้จ่ายและผลผลิตจำแนกตามแผนงาน

2.2 ข้อมูลค่าเสื่อมราคา

2.2.1 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาประจำปี 2549

ค่าเสื่อมราคาจากเงินงบประมาณแผ่นดิน จากกองคลัง

ค่าเสื่อมราคาจากเงินรายได้ จากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

2.2.2 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาประจำปี 2550

ค่าเสื่อมราคาจากเงินงบประมาณแผ่นดินและค่าเสื่อมราคาจากเงินรายได้จากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

3. การจัดทำข้อมูลต้นทุนรวมของหน่วยงาน

ได้สรุปข้อมูลต้นทุนรวม ศักยภาพและผลผลิตของหน่วยงาน

ขั้นตอนที่ 5 กำหนดเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนไปยังหน่วยงานหลักหรือหน่วยงานสนับสนุนอื่น ๆ และทำการกระจายต้นทุนเข้าสู่หน่วยงานนั้น ๆ

ในการกระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนนั้น เนื่องจากหน่วยงานสนับสนุนหน่วยหนึ่ง ๆ อาจต้องบริการทั้งหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนอื่น ๆ จึงต้องปันส่วนต้นทุนของหน่วยสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานสนับสนุนอื่น ๆ และหน่วยงานหลักไปพร้อม ๆ กัน จนกระทั่งไม่เหลือต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุน จึงรวมเป็นต้นทุนของหน่วยงานหลักในภารกิจนั้น ๆ โดยในการกระจายต้นทุนจะคิดแยกในแต่ละหน่วยงาน ทั้งนี้กำหนดให้สำนักงานอธิการบดี และสำนักวิทยบริการ มีส่วนสนับสนุนหน่วยงานโดยตรง เกณฑ์การปันส่วนของหน่วยงานสนับสนุนจากวิเคราะห์ภารกิจของหน่วยงานสนับสนุน ก็จะสามารถกำหนดค่านี้นี้ที่จะนำมาใช้ในการบ่งชี้สัดส่วนภารกิจที่สนับสนุนซึ่งกันและกัน เพื่อใช้ในการปันส่วนต้นทุนจากหน่วยงานนั้น ๆ ดังนี้

1. สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง และกองนโยบายและแผน) ปฏิบัติงานสนับสนุนการบริหารในภาพรวมของมหาวิทยาลัย และให้บริการแก่บุคลากรและนักศึกษาของทุกหน่วยงานจากข้อมูลงบประมาณที่ใช้ดำเนินงานของหน่วยงานย่อย พบว่าเป็นงานที่บริการบุคลากร 85% และบริการนักศึกษา 15% จึงปันส่วนไปยังหน่วยงานสนับสนุนและหน่วยงานหลัก โดยใช้จำนวนนิสิตและจำนวนบุคลากรเป็นเกณฑ์

2. สำนักงานอธิการบดี (กองกิจการนักศึกษา) ปฏิบัติงานสนับสนุนการบริหารในภาพรวมของมหาวิทยาลัยให้บริการแก่นักศึกษาของทุกหน่วยงาน จึงปันส่วนไปยังหน่วยงานหลัก โดยใช้จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์

3. สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ ปฏิบัติงานสนับสนุนการเรียนการสอนและบริหารในภาพรวมของมหาวิทยาลัย ซึ่งให้บริการแก่บุคลากรและนักศึกษาของทุกหน่วยงาน เช่นเดียวกับ สำนักงานอธิการบดี โดยสิทธิในการใช้บริการทั้งนักศึกษาและบุคลากรมีเท่าเทียมกัน จึงปันส่วนไปยังหน่วยงานสนับสนุนและหน่วยงานหลักโดยใช้จำนวนนักศึกษาและจำนวนบุคลากรเป็นเกณฑ์

4. สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน ให้บริการแก่นักศึกษาทุกระดับในด้านการลงทะเบียนเรียน และการจัดทำเอกสารรับรองเอกสารสำคัญเพื่อการอ้างอิงต่าง ๆ แต่เนื่องจากภารกิจในการให้บริการนักศึกษา ดังนั้นจึงกำหนดให้งบประมาณที่ใช้ในการบริการนิสิตระดับปริญญาตรีประมาณ 100% จึงปันส่วนไปยังคณะต่าง ๆ ตามสัดส่วนจำนวนนิสิต

5. ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย ปฏิบัติงานสนับสนุนการบริหารในภาพรวมของศูนย์ฯ และ บึงสามพัน ซึ่งให้บริการแก่บุคลากร และนิสิตที่มีการเรียนการสอนในศูนย์ให้การศึกษาภายนอก ปันส่วนไปยังคณะต่าง ๆ ตามสัดส่วนจำนวนนิสิต

บทที่ 4

ผลการวิจัย

หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์
ระบุผลผลิตของหน่วยงาน โดยกำหนดให้เป็นผลผลิตที่มีความเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์
กระทรวง และเป้าหมายยุทธศาสตร์ของชาติ

ผลผลิตที่เกิดขึ้นตามพันธกิจของมหาวิทยาลัย

- 1 การผลิตบัณฑิต
- 2 งานวิจัย
- 3 โครงการบริการวิชาการแก่สังคม
- 4 โครงการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

กิจกรรมที่ดำเนินงานคือ

- 1 จัดการเรียนการสอนด้านสังคมศาสตร์
- 2 จัดการเรียนการสอนด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี
- 3 ส่งเสริมการทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม
- 4 เผยแพร่ความรู้และบริการวิชาการ
- 5 ดำเนินการวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ใหม่

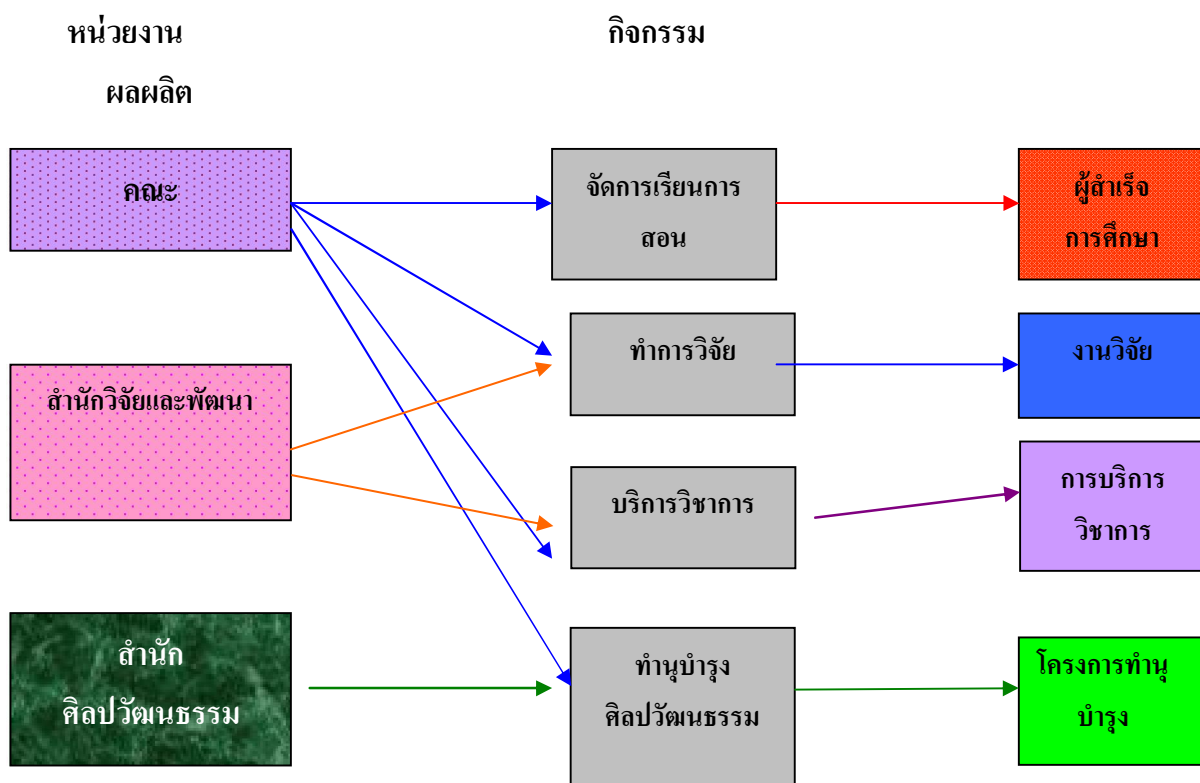
มหาวิทยาลัยได้มีการจัดแบ่งหน่วยงานที่มีในมหาวิทยาลัยเป็นใน หน่วยงานหลักและ
หน่วยงานสนับสนุนดังนี้

หน่วยงานหลัก	หน่วยงานสนับสนุน
คณะครุศาสตร์	สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)
คณะวิทยาการจัดการ	สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาศึกษา)
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน
สถาบันวิจัยและพัฒนา	ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย
สำนักศิลปวัฒนธรรม	

มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ได้มีการกำหนดหน้าที่ของหน่วยงาน โดยชื่อของหน่วยงานจะมี

ความหมายที่บ่งบอกถึงภาระหน้าที่หลักตามที่กำหนดให้ ดังนี้

- 1) คณะ ทำหน้าที่หลักในการผลิตบัณฑิต
- 2) สถาบัน ทำหน้าที่หลักในการศึกษา ค้นคว้าวิจัย
- 3) สำนัก ทำหน้าที่หลักในการให้บริการ ซึ่งหน่วยงานอาจกำหนดหน้าที่หลักเพื่อให้บริการวิชาการหรือบางหน่วยงานได้กำหนดหน้าที่หลักเพื่อการสนับสนุนการดำเนินงานทั่วไป หรือบริการให้กับหน่วยงานหลักอื่น ๆ ในการดำเนินงาน มหาวิทยาลัยได้จัดสรรงบประมาณแผ่นดินให้กับหน่วยงานเพื่อดำเนินงานตามหน้าที่หลักของหน่วยงาน แต่เนื่องจากงบประมาณที่ได้รับจัดสรรในแต่ละปีนั้นไม่เพียงพอต่อการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดผลงานได้ หน่วยงานจึงดำเนินกิจกรรมอื่นๆ เพิ่มเติมจากหน้าที่หลักที่มหาวิทยาลัยได้กำหนด เพื่อหาแหล่งเงิน (เงินรายได้) มาสนับสนุนการดำเนินการกิจกรรมหลัก และในทางอ้อมเพื่อสนับสนุนด้านวิชาการ ทั้งนี้ กิจกรรมต่างๆ ที่หน่วยงานดำเนินการเพิ่ม ยังอยู่ภายในขอบเขตภาระหน้าที่ของมหาวิทยาลัย ดังภาพ



การระบุต้นทุนรวมของหน่วยงาน

ต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายของงบดำเนินการในปีงบประมาณนั้น ๆ ประกอบด้วย งบบุคลากร ค่าตอบแทนใช้สอย วัสดุ ค่าสาธารณูปโภค เงินอุดหนุนทั่วไปและรายจ่ายอื่นที่ไม่ใช่งบลงทุนค่าเสื่อมราคาประจำปีประกอบไปด้วย

1 ค่าใช้จ่ายของงบดำเนินการ

ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) คือต้นทุนของหน่วยงานที่สามารถระบุจำนวนหน่วยผลผลิตเป็นเป้าหมายที่ชัดเจนขององค์กรได้ ซึ่งมีได้ทั้งสองแหล่งทุน คือ

1.1 ค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดินที่มหาวิทยาลัยได้รับจัดสรรจากรัฐ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในกิจกรรมหลักที่มหาวิทยาลัยกำหนดให้หน่วยงานดำเนินการ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของคณะต่าง ๆ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการและอุดหนุนวิจัยของสถาบันวิจัย

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักที่บริการวิชาการ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักที่ทำหน้าที่ส่งเสริมด้านทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ค่าใช้จ่ายงบอุดหนุนวิจัยของคณะและหน่วยงานอื่นๆ เป็นต้นทุนทางตรงในการวิจัยของคณะและหน่วยงานอื่นๆ

1.2 ค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินรายได้ที่หน่วยงานจัดหาเพิ่มเติม ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง

ในกิจกรรมที่ทุกหน่วยงานสามารถดำเนินการได้ภายในขอบข่ายภารกิจของมหาวิทยาลัย โดยที่หน่วยงานได้จำแนกค่าใช้จ่ายและเกิดผลผลิตตามแผนงาน/ภารกิจ เช่น งบ กศ.ปช เป็นต้น

ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) คือต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อ

สร้างผลผลิตซึ่งอาจมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลผลิต หรืออาจไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลผลิตขององค์กรก็ได้ ซึ่งมีได้ทั้งสองแหล่งทุน คือค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดินที่มหาวิทยาลัยได้รับจัดสรรจากรัฐ และค่าใช้จ่ายจากแหล่งเงินรายได้ที่หน่วยงานจัดหาเพิ่มเติมได้แก่

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักงานต่าง ๆ ได้แก่ สำนักงานอธิการบดี สำนักวิทยบริการ และศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย ซึ่งให้การสนับสนุนการดำเนินงานของทุกหน่วยงาน

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสำนักส่งเสริมและงานทะเบียน หรือสำนักวิทยบริการ ซึ่งให้การสนับสนุนการดำเนินงานของทุกคณะ

ค่าใช้จ่ายงบดำเนินการของสถาบันวิจัยและพัฒนา ซึ่งกำหนดให้มีหน้าที่ในการสนับสนุนทุกหน่วยงานที่ทำวิจัย

รายละเอียดดังตารางที่ 1 - 6

ตารางที่ 1 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์รายได้งบประมาณ ปี 2549

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	-	141,415.00	3,275,937.05	1,349,995.07	4,767,347.12
คณะวิทยาการจัดการ	-	742,975.60	-	-	742,975.60
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	-	781,737.20	-	-	781,737.20
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	-	1,523,310.70	-	-	1,523,310.70
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	-	1,239,058.68	-	-	1,239,058.68
สถาบันวิจัยและพัฒนา	-	-	100,000.00	-	100,000.00
สำนักศิลปวัฒนธรรม	-	100,000.00	-	-	100,000.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-	6,738,262.78	-	149,926.30	6,888,189.08
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	35,087,683.05	9,397,572.72	501,015.94	-	44,986,271.71
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาศึกษา)	-	50,733.85	-	-	50,733.85
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	-	306,596.60	-	-	306,596.60
รวม	35,087,683.05	21,021,663.43	3,876,952.99	1,499,921.37	61,486,220.84

ตารางที่ 2 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ งบบำรุงการศึกษา (บก.ศ) ปี 2549

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	-	239,483.00	-	-	239,483.00
คณะวิทยาการจัดการ	-	1,009,835.50	-	-	1,009,835.50
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	-	309,933.60	-	-	309,933.60
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	-	532,030.74	-	-	532,030.74
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	-	623,628.79	-	-	623,628.79
สถาบันวิจัยและพัฒนา	-	34,490.00	950,900.00	-	985,390.00
สำนักศิลปวัฒนธรรม	-	49,760.00	-	-	49,760.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-	3,004,386.34	-	-	3,004,386.34
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	16,481,996.00	1,114,459.00	-	3,705,057.20	21,301,512.20
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	-	677,535.00	75,000.00	6,913.00	759,448.00
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	-	414,981.62	-	-	414,981.62
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	-	584,697.83	115,000.00	-	699,697.83
ศูนย์ให้การศึกษายานนอกมหาวิทยาลัย	-	-	37,380.00	-	37,380.00
รวม	16,481,996.00	8,595,221.00	1,178,280.00	3,711,970.20	29,967,467.63

ตารางที่ 3 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ งบบำรุงการศึกษาเพื่อปวงชน (กศ.ปช) ปี 2549

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	-	328,705.38	-	-	328,705.98
คณะวิทยาการจัดการ	-	373,741.53	-	-	373,741.53
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	-	218,235.75	-	-	218,235.75
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	-	265,073.00	-	-	265,073.00
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	-	140,367.00	-	-	140,367.00
สถาบันวิจัยและพัฒนา	-	-	-	-	-
สำนักศิลปวัฒนธรรม	-	-	-	-	-
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-	1,545,659.86	-	-	1,545,659.86
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	15,701,793.42	-	-	-	15,701,793.42
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	-	154,533.80	-	-	154,533.80
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	-	667,178.65	-	-	667,178.65
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	-	327,248.40	-	-	327,248.40
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	-	4,363,829.30	-	-	4,363,829.30
รวม	15,701,793.42	8,384,573.27	-	-	24,086,366.69

ตารางที่ 4 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ งบแผ่นดิน ปี 2550

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	-	249,050.00	4,094,872.88	516,259.08	4,860,181.96
คณะวิทยาการจัดการ	-	1,327,198.90	-	-	1,327,198.90
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	-	883,624.05	-	-	883,624.05
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	-	2,744,070.05	-	-	2,774,070.05
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	-	1,924,264.25	-	-	1,924,264.25
สถาบันวิจัยและพัฒนา	-	-	7,175,236.98	-	7,175,236.98
สำนักศิลปวัฒนธรรม	-	485,600.00	-	-	485,600.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-	8,199,133.87	-	-	8,199,133.87
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	2,960,040.42	1,639,684.32	957,279.62	-	5,557,004.36
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาศึกษา)	-	648,471.00	-	-	648,471.00
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	-	1,889,572.70	-	-	1,889,572.70
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	-	463,084.50	-	-	463,084.50
รวม	2,960,040.42	20,453,753.64	12,227,389.48	516,259.08	36,157,442.62

ตารางที่ 5 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ งบบำรุงการศึกษา (บก.ศ) ปี 2550

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	548,791.23	163,124.00	-	-	711,915.23
คณะวิทยาการจัดการ	2,321,704.05	1,048,652.03	-	-	3,370,356.08
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	2,405,642.94	520,057.50	-	-	2,925,700.44
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	3,140,614.01	1,908,839.77	-	-	5,049,453.78
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	2,050,383.19	774,875.30	-	-	2,825,258.49
สถาบันวิจัยและพัฒนา	184,464.00	349,642.21	748,300.00	-	1,282,406.21
สำนักศิลปวัฒนธรรม	103,440.00	54,971.50	-	-	158,411.50
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	2,909,735.69	2,412,416.68	-	-	5,322,152.37
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	364,354.64	105,958.00	92,500.00	1,090,813.00	1,653,625.64
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	418,123.87	1,089,582.00	-	8,798.00	1,516,503.87
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	847,250.71	2,003,603.02	-	-	2,850,853.73
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	534,810.49	311,525.94	160,000.00	-	1,006,336.43
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	-	-	-	-	-
รวม	15,829,314.82	10,743,247.95	1,000,800.00	1,099,611.00	28,672,973.77

ตารางที่ 6 แสดงรายละเอียดของหน่วยงานมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ งบบำรุงการศึกษาเพื่อปวงชน (กศ.ปช) ปี 2550

หน่วยงาน	งบบุคลากร	งบดำเนินงาน	เงินอุดหนุน	รายจ่ายอื่นๆ	รวม
คณะครุศาสตร์	-	259,206.62	-	-	259,206.62
คณะวิทยาการจัดการ	-	870,124.55	-	-	870,124.55
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	-	557,220.33	-	-	557,220.33
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	-	441,781.74	-	-	441,781.74
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	-	366,054.65	-	-	366,054.65
สถาบันวิจัยและพัฒนา	-	100,000.00	-	-	100,000.00
สำนักศิลปวัฒนธรรม	-	500,000.00	-	-	500,000.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	36,948.57	2,128,293.99	-	-	2,165,242.56
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	-	12,897,705	30,000.00	1,148,100.00	14,075,805.00
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	-	428,983.25	75,000.00	-	503,983.25
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	-	364,817.90	-	-	364,817.90
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	-	399,904.43	-	-	399,904.43
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	175,354.67	3,741,052.23	-	-	3,916,406.90
รวม	212,303.24	22,995,144.69	105,000.00	1,148,100.00	24,520,547.93

2 ค่าเสื่อมราคาประจำปี

ข้อมูลค่าเสื่อมราคา

1.1 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาประจำปี 2549

ค่าเสื่อมราคาจากเงินงบประมาณแผ่นดิน จากกองคลัง

ค่าเสื่อมราคาจากเงินรายได้ จากการเวียนแจ้งหน่วยงาน

1.2 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาประจำปี 2550

ค่าเสื่อมราคาประจำปี เป็นค่าใช้จ่ายจากการที่หน่วยงานได้ลงทุนไว้ และยังใช้ประโยชน์จากการลงทุนนั้น โดยมีมูลค่าเท่ากับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ประจำปี โดยการคิดค่าเสื่อมราคาใช้เกณฑ์ของกรมบัญชีกลาง ดังตารางที่ 7

ตารางที่ 7 แสดงค่าเสื่อมที่เกิดขึ้นของแต่ละหน่วยงานของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

หน่วยงาน	ค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ ปี 2549	ค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ ปี 2550
คณะครุศาสตร์	1,111,336.36	1,228,005.03
คณะวิทยาการจัดการ	1,527,453.20	1,663,906.53
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	1,282,270.15	1,400,603.48
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	5,756,138.81	6,076,341.39
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	3,423,301.63	3,595,944.96
สถาบันวิจัยและพัฒนา	40,933.33	47,966.66
สำนักศิลปวัฒนธรรม	34,300.00	38,600.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	19,365,643.89	20,960,179.41
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	303,654.99	315,779.99
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	864,775.48	892,986.48
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	2,025,314.75	2,443,686.42
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	778,530.26	834,488.59
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	359,414.16	366,764.16
รวม	36,873,067.01	39,865,253.10

การรวบรวมข้อมูลต้นทุนซึ่งมีข้อมูลของค่าใช้จ่ายจากงบประมาณแผ่นดิน ค่าใช้จ่ายจากเงินรายได้ และข้อมูลของค่าเสื่อมราคารวบรวมเป็นต้นทุนรวมของทุกหน่วยงานดังตารางที่ 8 – 9

ตารางที่ 8 แสดงค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน ประกอบด้วยรายได้งบประมาณ งบบำรุงการศึกษา งบบำรุงการศึกษาเพื่อปวงชน ปี 2549

หน่วยงาน	งบแผ่นดิน	งบ บกศ.	กศ.ปช	ค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์	รวม
คณะครุศาสตร์	4,767,347.12	239,483.00	328,705.98	1,111,336.36	6,446,872.46
คณะวิทยาการจัดการ	742,975.60	1,009,835.50	373,741.53	1,527,453.20	3,654,005.83
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	781,737.20	309,933.60	218,235.75	1,282,270.15	2,592,176.70
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	1,523,310.70	532,030.74	265,073.00	5,756,138.81	8,076,553.25
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	1,239,058.68	623,628.79	140,367.00	3,423,301.63	5,426,356.10
สถาบันวิจัยและพัฒนา	100,000.00	985,390.00	-	40,933.33	1,126,323.33
สำนักศิลปวัฒนธรรม	100,000.00	49,760.00	-	34,300	184,060.00
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	6,888,189.08	3,004,386.34	1,545,659.86	19,365,643.89	30,803,879.17
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	44,986,271.71	21,301,512.20	15,701,793.42	303,654.99	82,293,232.32
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	50,733.85	759,448.00	154,533.80	864,775.48	1,829,491.13
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	306,596.60	414,981.62	667,178.65	2,025,314.75	3,414,071.62
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	-	699,697.83	327,248.40	778,530.26	1,805,476.49
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	-	37,380.00	4,363,829.30	359,414.16	4,760,623.46
รวม	61,486,220.84	29,967,467.63	24,086,366.69	36,873,067.01	152,413,122.17

ตารางที่ 9 แสดงค่าใช้จ่ายของหน่วยงาน ประกอบด้วยรายได้งบแผ่นดิน งบบำรุงการศึกษา งบบำรุงการศึกษาเพื่อปวงชน ปี 2550

หน่วยงาน	งบแผ่นดิน	งบ บกศ.	งบ กศ.ปช.	ค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์	รวม
คณะครุศาสตร์	4,860,181.96	711,915.23	259,206.62	1,228,005.03	6,800,102.2
คณะวิทยาการจัดการ	1,327,198.90	3,370,356.08	870,124.55	1,663,906.53	7,231,586.0
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	883,624.05	2,925,700.44	557,220.33	1,400,603.48	5,767,148.3
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	2,774,070.05	5,049,453.78	441,781.74	6,076,341.39	14,341,646.9
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	1,924,264.25	2,825,258.49	366,054.65	3,595,944.96	8,711,522.3
สถาบันวิจัยและพัฒนา	7,175,236.98	1,282,406.21	100,000.00	47,966.66	8,605,609.8
สำนักศิลปวัฒนธรรม	485,600.00	158,411.50	500,000.00	38,600.00	1,182,611.5
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	8,199,133.87	5,322,152.37	2,165,242.56	20,960,179.41	36,646,708.2
สำนักงานอธิการบดี(กองนโยบายและแผน)	5,557,004.36	1,653,625.64	14,075,805.00	315,779.99	21,602,214.9
สำนักงานอธิการบดี(กองพัฒนาการศึกษา)	648,471.00	1,516,503.87	503,983.25	892,986.48	3,561,944.6
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	1,889,572.70	2,850,853.73	364,817.90	2,443,686.42	7,548,930.7
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	463,084.50	1,006,336.43	399,904.43	834,488.59	2,703,813.9
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	-	-	3,916,406.90	366,764.16	4,283,171.0
รวม	36,157,442.62	28,672,973.77	24,520,547.93	39,865,253.10	129,216,217.4

ตารางที่ 10 ต้นทุนรวมและการปันส่วนหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก ปี 2549

หน่วยงาน	สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)		กองนโยบายและแผน		สำนักวิทยบริการ		กองพัฒนาการศึกษา		สำนักงานส่งเสริม วิชาการและงานทะเบียน		ศูนย์ให้การศึกษา ภายนอกมหาวิทยาลัย	
	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน
หน่วยงานหลัก												
คณะครุศาสตร์	7.88	2,427,345.89	7.89	6,495,852.54	7.92	298,171.15	7.72	153,871.14	7.72	160,139.35	7.5	361,430.47
คณะวิทยาการจัดการ	33.1	10,196,084	33.14	27,284,227.28	33.24	1,251,415.29	34.14	680,461.25	34.14	708,180.99	53.64	2,584,950.70
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	27.6	8,501,870.65	27.63	22,747,833.43	27.72	1,043,599.03	28.06	559,277.76	28.06	582,060.89	25.64	1,235,610.29
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	14.7	4,528,170.24	14.72	12,119,005.00	14.76	555,682.60	14.26	284,223.12	14.26	295,801.44		
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	15.81	4,870,093.30	15.83	13,032,870.18	15.88	597,848.21	15.82	315,316.26	15.82	328,161.20	13.22	637,081.43
สถาบันวิจัยและพัฒนา	0.03	9,241.16	0.03	24,699.06	0.03	1,129.44						
สำนักศิลปวัฒนธรรม	0.03	9,241.16	0.03	24,699.06	0.03	1,129.44						
หน่วยงานสนับสนุน												
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-		-		-	-						
กองนโยบายและแผน	0.12	36,964.66	-		-	-						
กองพัฒนาการศึกษา	0.14	43,125.42	0.14	115,262.28	0.14	5,270.70						
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	0.31	95,492.03	0.31	255,223.61	-	-						
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงาน ทะเบียน	0.23	70,848.92	0.23	189,359.45	0.23	8,659.01						
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	0.05	15,401.94	0.05	41,165.10	0.05	1,882.39						
รวม		30,803,879.37		82,330,196.99		3,764,787.26		1,993,149.53		2,074,343.87		4,819,072.89

ตารางที่ 11 ต้นทุนรวมและการปันส่วนหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก ปี 2550

หน่วยงาน	สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)		กองนโยบายและแผน		สำนักวิทยบริการและ สารสนเทศ		กองพัฒนาการศึกษา		สำนักงานส่งเสริม วิชาการและงาน ทะเบียน		ศูนย์ให้การศึกษา ภายนอกมหาวิทยาลัย	
	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน	สัดส่วน	ต้นทุน
หน่วยงานหลัก												
คณะครุศาสตร์	10.18	3,730,634.90	10.19	2,205,746.87	10.22	788,777.57	10.16	370,612.29	10.16	289,462.25	9.04	389,851.07
คณะวิทยาการจัดการ	33.32	12,210,683.18	33.36	7,221,169.33	33.46	2,582,436.16	34.31	1,251,546.02	34.31	977,504.90	46.18	1,991,517.96
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	25.87	9,480,503.41	25.9	5,606,363.48	25.98	2,005,131.24	26.21	956,077.57	26.21	746,732.83	31.11	1,341,622.43
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	14.02	5,137,868.49	14.03	3,036,960.60	14.07	1,085,919.81	13.57	495,000.86	13.57	386,614.44	-	-
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	15.75	5,771,856.54	15.77	3,413,604.33	15.81	1,220,212.66	15.75	574,522.00	15.75	448,723.47	13.67	589,520.36
สถาบันวิจัยและพัฒนา	0.03	10,994.01	0.03	6,493.86	0.03	2,315.39						
สำนักศิลปวัฒนธรรม	0.03	10,994.01	0.03	6,493.86	0.03	2,315.39						
หน่วยงานสนับสนุน												
สำนักงานอธิการบดี (กองกลาง)	-		-	-	-	-						
กองนโยบายและแผน	0.12	43,976.05	-	-	-	-						
กองพัฒนาการศึกษา	0.13	47,640.72	0.13	28,140.05	0.13	10,033.37						
สำนักวิทยบริการและสารสนเทศ	0.29	106,275.45	0.29	62,773.95	-	-						
สำนักงานส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน	0.22	80,622.76	0.22	47,621.62	0.22	16,979.56						
ศูนย์ให้การศึกษาภายนอกมหาวิทยาลัย	0.04	14,658.68	0.05	10,823.09	0.05	3,858.99						
รวม		36,646,708.20		21,646,191.04		7,717,980.14		3,647,758.74		2,849,037.89		4,312,511.82

คณะ มีหน้าที่หลักในการผลิตบัณฑิต แต่เพื่อให้อาจารย์มีความรู้ทางวิชาการเพิ่มเติม จึงสนับสนุนให้อาจารย์ในคณะทำวิจัยด้วย และถือเป็นการงานที่สำคัญอีกภารกิจหนึ่งของอาจารย์ และในขณะเดียวกัน คณะมีการดำเนินงานบริการวิชาการแก่ชุมชน จากนั้นคณะยังจัดกิจกรรมเพื่อส่งเสริมด้านทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม หรือเพื่อเป็นการส่งเสริมกิจกรรมของนักศึกษา ดังตารางที่ 12 ในปี 2549 และตารางที่ 13 ในปี 2550

ตารางที่ 12 ต้นทุนรวมจากคณะที่ป็นให้สถาบันและสำนัก ปี 2549

ชื่อหน่วยงาน	ปี 2549	คณะครุศาสตร์	คณะวิทยาการ จัดการ	คณะ มนุษยศาสตร์ และ สังคมศาสตร์	คณะ วิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยี	คณะ เทคโนโลยีการ เกษตร	ต้นทุนรวมหลัง การปันส่วน
กิจกรรมหลัก							
คณะครุศาสตร์	16,343,683.00	13,074,946.40					13,074,946.40
คณะวิทยาการจัดการ	46,359,325.34		37,087,460.28				37,087,460.28
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	37,262,428.75			29,809,942.99			29,809,942.99
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	25,859,435.65				20,687,548.51		20,687,548.51
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	25,207,726.68					20,166,181.30	20,166,181.30
สถาบันวิจัยและพัฒนา	1,161,392.99	1,634,368.30	4,635,932.53	3,726,242.88	2,585,943.57	2,520,772.69	16,264,652.96
สำนักศิลปวัฒนธรรม	219,129.66	1,634,368.30	4,635,932.53	3,726,242.88	2,585,943.57	2,520,772.69	15,322,389.63
รวม	152,413,122.07	16,343,683.00	46,359,325.34	37,262,428.75	25,859,435.65	25,207,726.68	152,413,122.07

ตารางที่ 13 ต้นทุนรวมจากคณะที่ป็นให้สถาบันและสำนัก ปี 2550

ชื่อหน่วยงาน	ปี 2550	คณะครุศาสตร์	คณะวิทยาการ จัดการ	คณะ มนุษยศาสตร์ และ สังคมศาสตร์	คณะ วิทยาศาสตร์ และเทคโนโลยี	คณะ เทคโนโลยีการ เกษตร	ต้นทุนรวมหลัง การปันส่วน
กิจกรรมหลัก							
คณะครุศาสตร์	14,575,187.17	11,660,149.73					11,660,149.73
คณะวิทยาการจัดการ	33,466,443.61		26,773,154.89				26,773,154.89
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	25,903,579.26			20,722,863.40			20,722,863.40
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	24,484,011.16				19,587,208.94		19,587,208.94
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	20,729,961.71					16,583,969.37	16,583,969.37
สถาบันวิจัยและพัฒนา	8,625,413.11	1,457,518.72	3,346,644.36	2,590,357.93	2,448,401.11	2,072,996.17	20,541,331.40
สำนักศิลปวัฒนธรรม	1,202,414.76	1,457,518.72	3,346,644.36	2,590,357.93	2,448,401.11	2,072,996.17	13,118,333.05
รวม	128,987,010.78	14,575,187.17	33,466,443.61	25,903,579.26	24,484,011.16	20,729,961.71	128,987,010.78

หลังจากมีการปันส่วนต้นทุน ทำให้เกิดต้นทุนรวม

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2549	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2550
คณะครุศาสตร์	13,074,946.40	11,660,149.73
คณะวิทยาการจัดการ	37,087,460.28	26,773,154.89
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	29,809,942.99	20,722,863.40
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	20,687,548.51	19,587,208.94
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	20,166,181.30	16,583,969.37
สถาบันวิจัยและพัฒนา	16,264,652.96	20,541,331.40
สำนักศิลปวัฒนธรรม	15,322,389.63	13,118,333.05
รวม	152,413,122.07	128,987,010.78

การวิเคราะห์ผลผลิตมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์

1. ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านบัณฑิต

ตารางที่ 1-1 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของแต่ละคณะปี 2549

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2549	จำนวน นักศึกษาแต่ละ คณะ	ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
คณะครุศาสตร์	13,074,946.40	471	27,759.97
คณะวิทยาการจัดการ	37,087,460.28	2,083	17,804.83
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	29,809,942.99	1,712	17,412.35
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	20,687,548.51	870	23,778.79
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	20,166,181.30	965	20,897.60
รวม	120,826,079.48	6,101	

ต้นทุนเฉลี่ย/คน/ปี ของแต่ละคณะใช้ในการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาต่างๆมีความแตกต่างกัน คณะครุศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 27,759.97 บาท , คณะวิทยาการจัดการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,804.83 บาท, คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,412.35 บาท, คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 23,778.79 บาท และคณะเทคโนโลยีการเกษตรเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 20,897.60 บาท

ต้นทุนของนักศึกษาต่อคนที่คณะใช้ในการผลิตบัณฑิต โดยมีข้อสังเกตว่าส่วนใหญ่คณะวิทยาการจัดการและคณะมนุษยศาสตร์ จะมีต้นทุนค่อนข้างต่ำ ซึ่งเป็นคณะที่บริการสอนในวิชาพื้นฐาน ซึ่งทางมหาวิทยาลัยยังไม่ได้มีการแยกในการคำนวณจำนวนเงินที่นักศึกษาลงทะเบียนเรียนดังกล่าวทำให้ต้นทุนที่แยกตามคณะนั้นๆ จึงมีจำนวนต้นทุนเฉลี่ยที่เกิดขึ้นในภาพรวม ของมหาวิทยาลัย ดังนี้

ตารางที่ 1-2 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยปี 2549

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2549	จำนวน นักศึกษาแต่ละ คณะ	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต
มหาวิทยาลัย	120,826,079.48	6,101.00	19,804.31
รวม	120,826,079.48	6,101.00	19,804.31

ตารางที่ 1-3 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของแต่ละคณะปี 2550

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2550	จำนวน นักศึกษาแต่ละ คณะ	ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
คณะครุศาสตร์	11,660,149.73	663	17,586.95
คณะวิทยาการจัดการ	26,773,154.89	2,240	11,952.30
คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	20,722,863.40	1,711	12,111.55
คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	19,587,208.94	886	22,107.46
คณะเทคโนโลยีการเกษตร	16,583,969.37	1,028	16,132.27
รวม	95,327,346.33	6,528.00	

ต้นทุนเฉลี่ย/คน/ปี ของแต่ละคณะใช้ในการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาต่างๆมีความแตกต่างกัน คณะครุศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,586.95 บาท , คณะวิทยาการจัดการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 11,952.30 บาท, คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 12,111.55 บาท, คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 22,107.46 บาท และคณะเทคโนโลยีการเกษตรเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 16,132.27 บาท

ต้นทุนของนักศึกษาต่อคนที่คณะใช้ในการผลิตบัณฑิต โดยมีข้อสังเกตว่าส่วนใหญ่คณะวิทยาการจัดการ และคณะมนุษยศาสตร์ จะมีต้นทุนค่อนข้างต่ำเช่นเดียวกับปี 2549 ซึ่งเป็นคณะที่บริการสอนในวิชาพื้นฐาน ซึ่งทางมหาวิทยาลัยยังไม่ได้มีการแยกในการคำนวณจำนวนเงินที่นักศึกษาลงทะเบียนเรียนดังกล่าวทำให้ต้นทุนที่แยกตามคณะนั้นๆ จึงคำนวณต้นทุนเฉลี่ยที่เกิดขึ้นในภาพรวม ของมหาวิทยาลัยในปี 2550 ดังนี้

ตารางที่ 1-4 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยปี 2550

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2550	จำนวน นักศึกษาแต่ละ คณะ	ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
มหาวิทยาลัย	95,327,346.33	6,528.00	14,602.84
รวม	95,327,346.33	6,528.00	14,602.84

ตารางที่ 1-5 การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นปี 2549 และปี 2550

ชื่อหน่วยงาน	ต้นทุนรวมหลังการ ปันส่วนปี 2549	ต้นทุนต่อ หน่วย ผลผลิต	ต้นทุนรวม หลังการปัน ส่วนปี 2550	ต้นทุนต่อ หน่วย ผลผลิต
มหาวิทยาลัย	120,826,079.48	19,804.31	95,327,346.33	14,602.84
รวม	120,826,079.48	19,804.31	95,327,346.33	14,602.84

จะเห็นได้ว่าต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยผลผลิตปี 2549 มีจำนวน 19,804.31บาท และปี 2550 มีจำนวน 14,602.84 บาท ซึ่งปี 2549สูงกว่าปี 2550

2. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านงานวิจัย

เนื่องจากการปฏิบัติงานการวิจัยเป็นภารกิจที่ทุกหน่วยงานสามารถดำเนินการอีกทั้งดูแลในด้านการให้บริการวิชาการ ซึ่งในการป็นส่วนนั้นทุกหน่วยงานจะต้องมีการป็นส่วนให้สถาบันวิจัยและพัฒนา 10 %

ตารางที่ 2- 1 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตงานวิจัยปี 2549

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2549	จำนวนงานวิจัย ปี 2549	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการป็นส่วน ปี 2549	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต บาท/ โครงการ
สถาบันวิจัยและ พัฒนา	16,264,652.96	48	11,385,257.07	237,192.86
รวม	16,264,652.96	48	11,385,257.07	237,192.86

หมายเหตุ ต้นทุนรายได้ของสถาบันวิจัยและพัฒนานั้นได้รวมต้นทุนในการบริการวิชาการรวมอยู่ด้วย
จากตารางที่ 2-1 จะเห็นได้ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นมีเฉลี่ยต่อโครงการอยู่ที่ จำนวนเงิน 237,192.86 บาทซึ่งมี
ข้อสังเกตว่าต้นทุนที่ได้นั้นมีโครงการวิจัยที่ได้รับการสนับสนุนจากภายนอก (จังหวัด ,สกอ,วช ,อื่นๆ)รวมอยู่ด้วย

ตารางที่ 2-2 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตงานวิจัยปี 2550

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2550	จำนวนงานวิจัย ปี 2550	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการป็นส่วน ปี 2550	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต บาท/ โครงการ
สถาบันวิจัยและ พัฒนา	20,541,331.40	68	14,378,931.98	211,454.88
รวม	20,541,331.40	68	14,378,931.98	211,454.88

หมายเหตุ ต้นทุนรายได้ของสถาบันวิจัยและพัฒนานั้นได้รวมต้นทุนในการบริการวิชาการรวมอยู่ด้วย

จากตารางที่ 2-2 จะเห็นได้ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นนั้นมีเฉลี่ยต่อโครงการอยู่ที่ จำนวนเงิน 211,454.88 บาทซึ่งมี
ข้อสังเกตว่าต้นทุนที่ได้นั้นมีโครงการวิจัยที่ได้รับการสนับสนุนจากภายนอก (จังหวัด ,สกอ,วช ,อื่นๆ)รวมอยู่ด้วย

ตารางการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัย ปี 2549 และปี 2550

หน่วยงาน	ปี 2549			ปี 2550		
	จำนวน	ต้นทุนรวมหลัง ได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อหน่วย ผลิต บาท/โครงการ	จำนวน	ต้นทุนรวมหลัง ได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อหน่วย ผลิต บาท/โครงการ
สถาบันวิจัย และพัฒนา	48	11,385,257.07	237,192.86	68	14,378,931.98	211,454.88
รวม	48	11,385,257.07	237,192.86	68	14,378,931.98	211,454.88

จากการคิดต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัย ปี 2549 มีจำนวน 48 โครงการเฉลี่ยแล้วเป็นต้นทุนต่อหน่วย 237,192.86 บาท มีต้นทุนสูงกว่าต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัยปี 2550 ซึ่งมีจำนวนงานวิจัย 68 โครงการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 211,454.88 บาท

3. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านการบริการวิชาการ

ในการบริการวิชาการของหน่วยงาน ซึ่งการจัดโครงการบริการวิชาการก็แตกต่างกันตามความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญของหน่วยงาน ซึ่งมีทั้งการให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย เช่นการเผยแพร่งานวิชาการการให้บริการด้านเทคโนโลยีที่มีอยู่ แก่นิสิต เกษตรกรและประชาชนทั่วไป การบริการฝึกงานให้กับนิสิต หรือการจัดในรูปแบบโครงการพัฒนาวิชาการ ซึ่งคิดค่าใช้จ่าย ได้แก่ การจัดสัมมนา การจัดอบรม การจัดประชุมวิชาการ การวิเคราะห์ข้อมูล การศึกษาผลกระทบ การติดตามประเมินผลงาน หรือ การศึกษาเพื่อพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ ซึ่งเป็นความร่วมมือทางวิชาการกับหน่วยงานราชการ/องค์กรเอกชน

ตารางที่ 3- 1 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตงานบริการวิชาการปี 2549

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2549	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม ปี 2549	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการปันส่วน ปี 2549	ต้นทุนต่อหน่วย ผลิต
สถาบันวิจัยและ พัฒนา	16,264,652.96	232	4,879,395.89	21,031.88
รวม	16,264,652.96	232	4,879,395.89	21,031.88

หมายเหตุ ต้นทุนรายได้ของสถาบันวิจัยและพัฒนานั้นได้รวมต้นทุนในการบริการวิชาการรวมอยู่ด้วย

จากตารางที่ 3-1 ในการบริการวิชาการของหน่วยงานปี 2549 มีจำนวน 232 โครงการ/กิจกรรม ต้นทุนเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 21,031.88 บาท ซึ่งการจัดโครงการบริการวิชาการก็แตกต่างกันตามความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญของหน่วยงาน ซึ่งมีทั้งการให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย

ตารางที่ 3-2 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตงานบริการวิชาการปี 2550

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2550	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม ปี 2550	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการปันส่วน ปี 2550	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต
สถาบันวิจัยและ พัฒนา	16,264,652.96	288	6,162,399.42	21,397.22
รวม	16,264,652.96	288	6,162,399.42	21,397.22

หมายเหตุ ต้นทุนรายได้ของสถาบันวิจัยและพัฒนานั้นได้รวมต้นทุนในการบริการวิชาการรวมอยู่ด้วย

จากตารางที่ 3-2 ในการบริการวิชาการของหน่วยงานปี 2550 มีจำนวน 288 โครงการ/กิจกรรม ต้นทุนเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 21,397.22 บาท ซึ่งการจัดโครงการบริการวิชาการก็แตกต่างกันตามความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญของหน่วยงาน ซึ่งมีทั้งการให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย

ตารางการที่ 3-3 เปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของการบริการวิชาการปี 2549 และปี 2550

หน่วยงาน	ปี 2549			ปี 2550		
	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม	ต้นทุนรวมหลัง ได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต บาท/โครงการ	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม	ต้นทุนรวมหลัง ได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต
สถาบันวิจัย และพัฒนา	232	4,879,395.89	21,031.88	288	6,162,399.42	21,397.22
รวม	232	4,879,395.89	21,031.88	288	6,162,399.42	21,397.22

ในการบริการวิชาการของหน่วยงาน ซึ่งการจัดโครงการบริการวิชาการก็แตกต่างกันตามความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญของหน่วยงาน ซึ่งมีทั้งการให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย เช่นการเผยแพร่งานวิชาการการให้บริการด้านเทคโนโลยีที่มีอยู่ แก่นิสิต เกษตรกรและประชาชนทั่วไป การบริการฝึกงานให้กับนิสิต หรือการจัดในรูปแบบโครงการพัฒนาวิชาการ ซึ่งคิดค่าใช้จ่าย ได้แก่ การจัดสัมมนา การจัดอบรม การจัดประชุมวิชาการ การวิเคราะห์ข้อมูล การศึกษาผลกระทบ การติดตามประเมินผลงาน หรือ การศึกษาเพื่อพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ ซึ่งเป็นความร่วมมือทางวิชาการกับหน่วยงานราชการ/องค์กรเอกชน ดังนั้นเหล่านี้จึงมีหลากหลายรูปแบบ แตกต่างกัน

ทั้งวัตถุประสงค์โครงการ ขนาดของโครงการและกลุ่มเป้าหมายผู้รับบริการ โครงการ ซึ่งในการคิดต้นทุนต่อโครงการ หรือต้นทุนต่อผู้รับบริการ ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานได้ แต่ก็สะท้อนให้เห็นถึง ปริมาณการจัดโครงการ การใช้จ่ายเงิน และปริมาณเป้าหมายของผู้รับบริการของแต่ละหน่วยงานในช่วงระยะเวลาที่ต่อเนื่องกัน ว่าหน่วยงานมีพัฒนาการเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างไร

4. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

สำนักศิลปวัฒนธรรมถือเป็นหน่วยงานหลักของมหาวิทยาลัยได้รับการสนับสนุนจากงบประมาณแผ่นดินจากมหาวิทยาลัยและได้รับการปันส่วนจากคณะต่างๆอีก 10%โครงการด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ก็มีหลากหลายและแตกต่างกันทั้งขนาดโครงการ กิจกรรม และกลุ่มเป้าหมาย เช่นเดียวกับโครงการบริการวิชาการ

ตารางที่ 4- 1 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ปี 2549

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2549	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม ปี 2549	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการปันส่วน ปี 2549	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต
สำนักศิลปวัฒนธรรม	184,060.00	136	15,322,389.63	112,664.63
รวม	184,060.00	136	15,322,389.63	112,664.63

จากตารางที่ 4-1 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมปี 2549 มีจำนวนโครงการ/กิจกรรม 136 และมีต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตอยู่ที่ 112,664.43 บาท

ตารางที่ 4- 2 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ปี 2550

หน่วยงาน	ต้นทุนรายได้ ปี 2550	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม ปี 2550	ต้นทุนรวมหลังได้ รับการปันส่วน ปี 2550	ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิต
สำนักศิลปวัฒนธรรม	1,182,611.50	196	13,118,333.05	66,930.27
รวม	1,182,611.50	196	13,118,333.05	66,930.27

จากตารางที่ 4-2 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมปี 2550 มีจำนวนโครงการ/กิจกรรม 196 และมีต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตอยู่ที่ 66,930.27 บาท

ตารางที่ 4-4 การเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมปี 2549 และปี 2550

หน่วยงาน	ปี 2549			ปี 2550		
	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม	ต้นทุนรวมหลัง ได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อ หน่วย ผลผลิต	จำนวน โครงการ/ กิจกรรม	ต้นทุนรวม หลังได้ รับการปันส่วน	ต้นทุนต่อ หน่วย ผลผลิต
สำนัก ศิลปวัฒนธรรม	136	15,322,389.63	112,664.63	196	13,118,333.05	66,930.27
รวม	136	15,322,389.63	112,664.63	196	13,118,333.05	66,930.27

จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ปี 2549 มีจำนวน โครงการ/กิจกรรม 136 และมีต้นทุนเฉลี่ย 112,664.63 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าปี 2550 และปี 2550 มีจำนวน โครงการ/กิจกรรม 196 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตเฉลี่ย 66,930.27 บาท

บทที่ 5

สรุปผลและข้อเสนอแนะ

การจัดทำข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ ปีงบประมาณ พ.ศ.2549 – 2550 นี้ได้จัดทำในภาพรวมของมหาวิทยาลัย แต่ได้แยกตามภารกิจและแยกตามหน่วยงาน โดยใช้หลักการเดียวกัน ซึ่งในภารกิจด้านการผลิตบัณฑิต อาจไม่แตกต่างกันมากนักทั้งในเรื่องกิจกรรมและผลผลิต ดังนั้นจึงอาจใช้ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยด้านการผลิตบัณฑิตมาใช้เปรียบเทียบ ประเมินผล และการวางแผนได้ แต่สำหรับภารกิจด้านการวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม นั้น การดำเนินงานของหน่วยงานมีความหลากหลายแตกต่างกันทั้งในด้านวัตถุประสงค์ กิจกรรมและเป้าหมายผลผลิต ดังนั้นไม่ควรนำข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยของแต่ละหน่วยงานมาเปรียบเทียบกัน แต่ก็ยังสามารถใช้ประโยชน์จากการวิเคราะห์นี้ได้ หากเป็นการพิจารณาการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน ว่ามีพัฒนาการหรือประสิทธิผลเพียงใดในช่วงเวลาที่เปลี่ยนแปลงไป

1. ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านบัณฑิต

ต้นทุนเฉลี่ย/คน/ปี ของปีงบประมาณ 2549 แต่ละคณะใช้ในการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาต่างๆมีความแตกต่างกันคณะครุศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 27,759.97 บาท , คณะวิทยาการจัดการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,804.83 บาท, คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,412.35 บาท, คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 23,778.79 บาท และคณะเทคโนโลยีการเกษตรเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 20,897.60 บาท ต้นทุนของนักศึกษาต่อคนที่คณะใช้ในการผลิตบัณฑิต โดยมีข้อสังเกตว่าส่วนใหญ่คณะวิทยาการจัดการและคณะมนุษยศาสตร์ จะมีต้นทุนค่อนข้างต่ำ ซึ่งเป็นคณะที่บริการสอนในวิชาพื้นฐาน ซึ่งทางมหาวิทยาลัยยังไม่ได้มีการแยกในการคำนวณจำนวนเงินที่นักศึกษาลงทะเบียนเรียนดังกล่าวทำให้ต้นทุนที่แยกตามคณะนั้นๆ จึงมีคำนวณต้นทุนเฉลี่ยที่เกิดขึ้นในภาพรวม ของมหาวิทยาลัย

ต้นทุนเฉลี่ย/คน/ปี ของ ปีงบประมาณ 2550 แต่ละคณะใช้ในการผลิตบัณฑิตในสาขาวิชาต่างๆมีความแตกต่างกัน คณะครุศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 17,586.95 บาท , คณะวิทยาการจัดการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 11,952.30 บาท, คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์เฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 12,111.55 บาท, คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 22,107.46 บาท และคณะเทคโนโลยีการเกษตรเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 16,132.27 บาท

มหาวิทยาลัยมีต้นทุนรวมหลังจากการปันส่วนปีงบประมาณ 2549 จำนวน 120,826,079.48 บาท คิดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต เท่ากับ 19,804.31 บาท และต้นทุนหลังจากการปันส่วนปีงบประมาณ 2550 จำนวน 95,327,346.33 บาท คิดเป็นต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต เท่ากับ 14,602.84 บาทจะเห็นได้ว่าต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยผลผลิตปี 2549 สูงกว่าปี 2550

2. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านงานวิจัย

เนื่องจากภารกิจด้านการวิจัยเป็นภารกิจที่ทุกหน่วยงานสามารถดำเนินการอีกทั้งดูแลในด้านการให้บริการวิชาการ ซึ่งในการปันส่วนนั้นทุกหน่วยงานจะต้องมีการปันส่วนให้สถาบันวิจัยและพัฒนา 10 % จากการคิดต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัยปีงบประมาณ 2549 มีจำนวน 48 โครงการเฉลี่ยแล้วเป็นต้นทุนต่อหน่วย 237,192.86 บาท มีต้นทุนสูงกว่าต้นทุนต่อหน่วยของงานวิจัยปีงบประมาณ 2550 ซึ่งมีจำนวนงานวิจัย 68 โครงการเฉลี่ยเป็นจำนวนเงิน 211,454.88 บาท

ข้อสังเกตว่าต้นทุนที่ได้นั้นมีโครงการวิจัยที่ได้รับการสนับสนุนแบ่งเป็น 2 แห่งคือ

2.1 ทุนจากภายในมหาวิทยาลัย

2.2 ทุนจากภายนอกมหาวิทยาลัย (จังหวัด, สกอ, วช, อื่นๆ)

ส่งผลให้ต้นทุนต่อหน่วยโครงการวิจัยนั้นในแต่ละปีมีความคลาดเคลื่อน

3. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านการบริการวิชาการ

การบริการวิชาการของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์นั้นได้มอบหมายให้สำนักวิจัยและพัฒนาในการดูแลซึ่งงบประมาณที่ได้รับนั้นนอกจากส่วนของมหาวิทยาลัยแล้วยังได้รับปันส่วนจากคณะด้วย ในปีงบประมาณ 2549 ต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนจำนวน 4,879,395.89 บาท มีกิจกรรม 232 กิจกรรมด้วยกัน ปีงบประมาณ 2550 นั้นมีต้นทุนที่ได้รับการปันส่วนจำนวน 6,162,399.42 บาท มีกิจกรรมทั้งหมด 288 กิจกรรมด้วยกัน

ในการบริการวิชาการของหน่วยงาน ซึ่งการจัดโครงการบริการวิชาการก็แตกต่างกันตามความเชี่ยวชาญหรือความชำนาญของหน่วยงาน ซึ่งมีทั้งการให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย เช่นการเผยแพร่งานวิชาการการให้บริการด้านเทคโนโลยีที่มีอยู่แก่นิสิต เกษตรกรและประชาชนทั่วไป การบริการฝึกงานให้กับนิสิต หรือการจัดในรูปแบบโครงการพัฒนาวิชาการ ซึ่งคิดค่าใช้จ่าย ได้แก่ การจัดสัมมนา การจัดอบรม การจัดประชุมวิชาการ การวิเคราะห์ข้อมูล การศึกษาผลกระทบ การติดตามประเมินผลงาน หรือ การศึกษาเพื่อพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ ซึ่งเป็นความร่วมมือทางวิชาการกับหน่วยงานราชการ/องค์กรเอกชน ดังนั้นเหล่านี้จึงมีหลากหลายรูปแบบ แตกต่างกันไปทั้งวัตถุประสงค์โครงการ ขนาดของโครงการและกลุ่มเป้าหมายผู้รับบริการโครงการ ซึ่งในการคิดต้นทุนต่อโครงการ หรือต้นทุนต่อผู้รับบริการ ไม่อาจนำมาเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานได้ แต่ก็สะท้อนให้เห็นถึง ปริมาณการจัดโครงการ การใช้จ่ายเงิน และปริมาณเป้าหมายของผู้รับบริการของแต่ละหน่วยงานในช่วงระยะเวลาที่ต่อเนื่องกัน ว่าหน่วยงานมีพัฒนาการเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างไร

4. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

สำนักศิลปวัฒนธรรมถือเป็นหน่วยงานหลักของมหาวิทยาลัยได้รับการสนับสนุนจากงบประมาณแผ่นดินจากมหาวิทยาลัยและได้รับการปันส่วนจากคณะต่างๆอีก 10%โครงการด้านการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ก็มีหลากหลายและแตกต่างกันทั้งขนาดโครงการ กิจกรรม และกลุ่มเป้าหมาย เช่นเดียวกับโครงการบริการวิชาการต้นทุนต่อหน่วยของการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ปีงบประมาณ 2549 มีจำนวนโครงการ/กิจกรรม 136 และมีต้นทุนต่อหน่วย 112,664.63 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าปีงบประมาณ 2550 และปีงบประมาณ 2550 มีจำนวน โครงการ/กิจกรรม 196 ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต 66,930.27 บาท

ปัญหา และอุปสรรค

เนื่องจากการจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต เป็นการนำข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กันมาคำนวณและจัดทำซึ่งมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์ได้เคยเริ่มดำเนินการในเบื้องต้นไว้บ้างแล้วโดยใช้ข้อมูลเฉพาะเงินงบประมาณแผ่นดิน ของปีงบประมาณ พ.ศ. 2548 แต่ไม่ครอบคลุมการพิจารณาในทุกประเด็น ดังนั้นการจัดทำต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยในครั้งนี้จึงถือเป็นการดำเนินการจัดทำเป็นครั้งแรกของมหาวิทยาลัย โดยจัดทำข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2549 และ พ.ศ. 2550 โดยใช้ข้อมูลจาก 2 แหล่งเงิน คือ จากแหล่งเงินงบประมาณแผ่นดิน และเงินรายได้ และในการรวบรวมข้อมูลซึ่งเป็นการจัดเก็บข้อมูลย้อนหลังจึงมีปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้การวิเคราะห์ข้อมูลไม่สามารถทำได้อย่างสมบูรณ์ โดยเฉพาะนโยบายการบริหารงานของมหาวิทยาลัย เนื่องจากมหาวิทยาลัยได้กระจายอำนาจการใช้จ่ายเงินรายได้ให้กับหน่วยงาน โดยสามารถเบิกจ่ายได้เองเพื่อความสะดวกและคล่องตัวนั้น แต่มหาวิทยาลัยไม่ได้เตรียมระบบการจัดเก็บข้อมูลเพื่อรองรับไว้ด้วย จึงทำให้การจัดเก็บข้อมูลของแต่ละหน่วยงานแตกต่างกัน และส่วนกลางไม่มีข้อมูลไว้ประเมินผลและตรวจสอบได้โดยตรง ต้องรอข้อมูลจากการแจ้งของหน่วยงานในช่วงระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งเมื่อมหาวิทยาลัยต้องการข้อมูลเพื่อการจัดทำต้นทุนต่อหน่วย จึงไม่สามารถวางแผนการจัดเก็บข้อมูลได้เนื่องจากได้ผ่านช่วงการใช้จ่ายเงินไปแล้วทำให้ต้องจัดทำข้อมูลในขอบเขตที่หน่วยงานสามารถให้ข้อมูลได้ แต่ก็ยังมีปัญหาในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานดังนี้

1. การรายงานค่าใช้จ่าย กิจกรรมและผลผลิต ของหน่วยงานไม่ชัดเจน เนื่องจากหน่วยงานได้รับจัดสรรเงินงบประมาณแผ่นดินไม่เพียงพอต่อการดำเนินการ หน่วยงานจึงต้องแสวงหาเงินรายได้เพื่อสนับสนุนการดำเนินการกิจหลักที่มหาวิทยาลัยได้มอบหมายให้ โดยการทำภารกิจอื่น ๆ เสริมเป็นภาระรองตามขอบข่ายที่มหาวิทยาลัยกำหนดให้ดำเนินการได้ ในขณะที่หน่วยงานยังไม่มีระบบการจัดเก็บข้อมูลที่จำแนกตามภารกิจให้ชัดเจน จึงไม่สามารถจำแนกค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมนั้นๆ ได้ อีกทั้งไม่มีระบบติดตามประเมินผลจึงไม่สามารถจัดเก็บข้อมูลผลผลิตได้อย่างครบถ้วน เช่น หน่วยงานมีภารกิจหลักด้านการวิจัย แต่ได้ทำโครงการบริการวิชาการซึ่งเป็นภารกิจรองเพื่อหารายได้ แต่หน่วยงานไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายของ 2 ภารกิจนี้ได้ รวมทั้งไม่มีข้อมูลกิจกรรมและผลผลิตอีกด้วย

2. เรื่องค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ และระบบการจัดเก็บข้อมูล จึงทำให้ไม่สามารถประมวลผลและรายงานข้อมูลค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ของหน่วยงานได้อย่างถูกต้อง เช่น ค่าเสื่อมราคาประจำปีของคณะบางครั้งแยกแยะไม่ชัดเจน ไม่สามารถประมวลผลแยกระหว่างสินทรัพย์จากเงินรายได้กับจากเงินงบประมาณแผ่นดิน และไม่มีการตรวจสอบข้อมูลเทียบเคียงระหว่างปีงบประมาณ 2549 และ 2550 ซึ่งแตกต่างกันอย่างมากทำให้ผู้วิเคราะห์ต้องตรวจสอบและแจ้งขอข้อมูลจากหน่วยงานใหม่อีกครั้ง

3. รวบรวมข้อมูลได้ไม่ครบถ้วน การติดตามการใช้จ่ายเงินไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายได้ รวมทั้งระยะเวลาในการจัดเก็บข้อมูลน้อย จึงได้ข้อมูลจากหน่วยงานย่อยไม่ครบถ้วน ส่งผลให้การคิดข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลิตในภาพรวมของมหาวิทยาลัยเกิดความคลาดเคลื่อน เนื่องจากมีขั้นตอนการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากหน่วยงานสนับสนุน

4. ระยะเวลาในการจัดทำข้อมูลมีน้อย ไม่เพียงพอต่อการรายงานในช่วงที่กำหนดให้ส่ง ก.พ.ร. ซึ่งมหาวิทยาลัยใช้วงรอบของปีงบประมาณ ไม่สามารถคำนวณเป็นช่วงละ 6 เดือน ตามที่กรมบัญชีกลางเสนอแนะได้ เนื่องจากการดำเนินงานหลักของมหาวิทยาลัยด้านการผลิตบัณฑิต จะมีผู้สำเร็จการศึกษาตามปกติ ในช่วงประมาณเดือน มีนาคม - พฤษภาคม ซึ่งจะสรุปข้อมูลได้ประมาณปลายเดือนมิถุนายน ดังนั้นการแบ่งช่วงข้อมูลการเงิน เป็นช่วงละ 6 เดือน จึงไม่สะท้อนถึงข้อมูลผลผลิต ดังนั้นเมื่อต้องรอจนถึงปีงบประมาณ จึงทำให้มีระยะเวลาในการรวบรวมข้อมูลน้อย และได้ข้อมูลไม่ครบถ้วน ต้องเร่งวิเคราะห์และส่งรายงาน ส่งผลให้การวิเคราะห์ข้อมูลไม่เป็นไปตามความจริง

ข้อเสนอแนะ

มหาวิทยาลัยควรเร่งจัดทำระบบการจัดเก็บข้อมูลด้านการเงิน ให้เสร็จสมบูรณ์และใช้งานได้โดยให้จัดเก็บรายละเอียดข้อมูลทั้งด้านค่าใช้จ่าย แผนงาน กิจกรรม และผลผลิต รวมทั้งระบบข้อมูลทรัพย์สินที่ส่วนกลางและหน่วยงานย่อยสามารถเรียกใช้ข้อมูลและตรวจสอบความถูกต้องได้ตลอดเวลา หรือหากไม่สามารถดำเนินการในช่วงระยะเวลาที่จำกัดนี้ได้ มหาวิทยาลัยควรกำหนดกลไก/มาตรการให้หน่วยงานย่อยจัดเก็บข้อมูลตามรูปแบบและรายงานผลตามช่วงเวลาที่กำหนด

หนังสืออ้างอิง

- สถาบันราชภัฏนครปฐม. 2547. การคำนวณต้นทุนผลผลิต. [Online]./Available:
URL: <http://www.rinp.ac.th/Plan/Work9.html>
- สำนักงบประมาณ, “การปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ”, ตุลาคม 2547
- นรชัย ศรีพิมล, เอกสารประกอบการบรรยาย
“ การปรับปรุงระบบการจัดการ งบประมาณ ”
- เรวดี รุ่งจตุรงค์, เอกสารประกอบการบรรยาย “ระบบงบประมาณและต้นทุน”
- กรมบัญชีกลาง, “หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่
1 เมษายน 2544
- สำนักบัญชีและการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, เอกสารประกอบการ
ประชุมชี้แจง “หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ “
- การคำนวณต้นทุนผลผลิตปีงบประมาณ 2549: กรมบัญชีกลาง