

การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

The Study of Cost per Production Unit of Mahasarakham University

นัฐนิชา คำตา *

Nutthanicha Khamta *

Received : March 17, 2021 Revised : August 8, 2021 Accepted : August 16, 2021

บทคัดย่อ

การวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) กำหนดฐานข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต และ 2) ศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ประชากรที่นำมาศึกษาในการวิจัยครั้งนี้ คือ จำนวนนักเรียน นิสิต และบัณฑิตศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนรวมทั้งสิ้น 45,409 คน (ข้อมูลปีงบประมาณ 2562 (วันที่ 1 ตุลาคม 2561-วันที่ 30 กันยายน 2562) หรือปีการศึกษา 2561) เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบบันทึกข้อมูล ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงวันที่ 1 ตุลาคม 2561-วันที่ 30 กันยายน 2562 สำหรับการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคามในครั้งนี้ ได้เก็บรวบรวม ค่าใช้จ่ายตามงบการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 จำแนกเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ตามหมวด งบรายจ่าย ระบุหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน จากนั้นปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุหน่วยงานได้ให้กับ หน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน และปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนให้แก่หน่วยงานหลัก โดยพื้นฐาน ในการปันส่วนต้นทุน คือ จำนวนนิสิตเต็มเวลาเทียบเท่า (Full Time Equivalent Student : FTES) โดยต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจะเรียกว่า ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

ผลการวิจัย พบว่า ต้นทุนการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ประจำปีงบประมาณ 2562 (หรือ ปีการศึกษา 2561) มีต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น 2,648,646,931.96 บาท ต่อจำนวนนิสิตทั้งสิ้น 45,409 คน มีต้นทุน ต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 58,328.67 บาทต่อคนต่อปี ซึ่งแบ่งเป็นงบประมาณแผ่นดิน จำนวน 1,137,777,453.17 บาท คิดเป็นร้อยละ 42.96 และงบประมาณเงินรายได้ จำนวน 1,510,869,478.79 บาท คิดเป็นร้อยละ 57.04 การปันส่วน ต้นทุนผลผลิตในปีงบประมาณ 2562 พบว่า หน่วยงานที่มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตมากที่สุด ได้แก่ คณะแพทยศาสตร์ ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 426,679.45 บาทต่อคนต่อปี รองลงมาสถาบันวิจัยวลัยรุกเวช ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 362,000.33 บาทต่อคนต่อปี คณะสัตวแพทยศาสตร์ ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 258,286.56 บาทต่อคน ต่อปี และคณะนิติศาสตร์มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตน้อยที่สุด ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 54,459.45 บาทต่อคน ต่อปี

จากการศึกษา พบว่า การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคามนั้น ไม่แตกต่างกัน ในเรื่องของกิจกรรมและผลผลิต การใช้ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านการผลิตบัณฑิตมาเปรียบเทียบ ประเมินผล และการวางแผนได้ สำหรับการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านการวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุง ศิลปวัฒนธรรม นั้น เป็นการดำเนินงานของคณะ และหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งการดำเนินงานของคณะ และหน่วยงาน ต่าง ๆ นั้น อาจ会有ความแตกต่างกันออกไป ทั้งด้านวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของผลผลิต ดังนั้นจึงไม่ได้นำข้อมูล ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของแต่ละหน่วยงานมาเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนในการผลิตบัณฑิตครั้งนี้

ใช้เกณฑ์จำนวนนิสิตเต็มเวลาเทียบเท่า (Full Time Equivalent Student : FTES) ในการปันส่วน จึงทำให้ต้นทุนต่อหน่วยผลิตในแต่ละคณะหน่วยงานไม่เท่ากัน เนื่องจากภารกิจหลักของหน่วยงานและการจัดการเรียนการสอนของแต่ละคณะหน่วยงานที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งได้ข้อเสนอแนะจากการวิจัยครั้งนี้ ควรมีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บข้อมูลอย่างต่อเนื่อง เพื่อสะดวกต่อการนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิต และสามารถรายงานผลการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคามแก่ผู้บริหารสำหรับใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการวางแผนกลยุทธ์ เป็นแนวทางในการเพิ่มรายได้-ลดรายจ่าย และการจัดสรรงบประมาณประจำปีต่อไป

คำสำคัญ: ต้นทุนต่อหน่วยผลิต

*

นักวิชาการเงินและบัญชี ชำนาญการ กองคลังและพัสดุ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

*

Finance and Accounting Scholar, Professional, Division of Finance and Facilities, Mahasarakham University

Abstract

This study aims to 1) determine database to calculate cost per production unit and 2) analyze cost per production unit of Mahasarakham University. Research population includes 45,409 graduate and undergraduate students who have enrolled in the university (the data of 2019 fiscal year on October 1, 2018 – September 30, 2019 or 2018 academic year). Qualitative and quantitative record forms were applied to collect the data. The process of data collection started on October 1, 2018 – September 30, 2019. The study of cost per production unit of Mahasarakham University collected expenses of financial statement in 2019 fiscal year. The data was divided to indirect and direct cost, depending on types of expense and identified main section and supportive section. For the other expenses cannot be identified a responsible section, the expense was shared to main section and supportive section, and expense of supportive section was shared to main section. The process used costing allocation which was FTES (Full time equivalent student). The appearance of total cost was called “cost per production unit”.

The research revealed the cost of student production of Mahasarakham University, 2019 fiscal year (or 2018 academic year). The total cost was 2,648,646,931.96 baht per total number of student 45,409 people. The cost per production unit was 58,328.64 baht per person per year. The budget was divided to government budget 1,137,777,453.17 baht, calculated as 42.96 percent and income budget 1,510,869,478.79 baht, calculated as 57.04 percent. According to cost allocation in 2019 fiscal year, it presented level of cost of student production in each section of the university. The highest cost to produce student was Faculty of Medicine. The cost per student production was 426,679.45 baht per person per year. Secondly, Walairukhavej Botanical Research Institute was 362,000.33 baht per person per year. Thirdly, Faculty of Veterinary Medicine and Animal Science was 258,286.56 baht per person per year. The least cost of student production was Faculty of Laws, the cost per student production was 54,459.45 baht per person and year.

The result reveals that cost per production of Mahasarakham University is not different in activity and productivity. The data of cost of student production can be applied to compare, evaluate and plan. The study of cost per production on research, academic service and preserving art and culture is managed by faculties and other sections. Their management is likely difference on objective and goal of productivity. As a result, the information of cost per production of each section cannot be compared. The criteria of costing allocation to produce student uses FTES process (Full time equivalent students). The result of allocation of each section is different because of their mission and teaching and learning management. This research presents the following recommendations. The system of data collection should be developed continuously, in order to facilitate the calculation of cost per production, and the result of this study should be reported to the university's administrator. The information can be used to plan university's strategies and a guideline to increase income and reduce expenses of the university, and becomes beneficial report to allocate annual budget further.

Keywords: Cost per production unit

1. บทนำ

ข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์และประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยเฉพาะข้อมูลต้นทุนที่ใช้ในการผลิตผลผลิตและบริการ และยังเป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ สนับสนุนการวางแผนทางการเงิน ดังนั้น เป้าหมายของการดำเนินงานตามแผนการปฏิรูประบบการบริหารงานของภาครัฐ คือ การปรับเปลี่ยนไปสู่การบริหารงานแบบมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ (Outcome) เกิดความคล่องตัวในการบริหารจัดการทรัพยากรเพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมายและวัตถุประสงค์ของหน่วยงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ (นาทิพย์ ปัญศิริ และ รัตนาวลี ใจนารุณ, 2547) ตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 มาตรา 21 ให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด ซึ่งกำหนดให้ส่วนราชการคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่อยู่ในความรับผิดชอบของส่วนราชการนั้นตามระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด และรายงานให้สำนักงานงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ ทราบ (ราชกิจจานุเบกษา, 2546 : เว็บไซต์) พร้อมทั้งวิเคราะห์สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงของรายได้ ค่าใช้จ่าย และต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างมีสาระสำคัญในต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม เป็นหน่วยงานระดับกรม สังกัดกระทรวงการอุดมศึกษา วิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม มีหน้าที่จัดทำรายงานบัญชีต้นทุนผลผลิตประจำปี เพื่อรายงานผลต่อสำนักงานงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ ทราบ ภายในระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด ซึ่งการคำนวณต้นทุนในระดับคณะ ยังไม่มีการคำนวณลงไปเชิงลึกของระดับหลักสูตร จึงทำให้คณะไม่สามารถวิเคราะห์ถึงความคุ้มค่าในการบริหารหลักสูตรได้ และไม่เข้าใจในวิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ความสำคัญจึงอยู่ที่การรวบรวม จำแนกข้อมูล ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงของแต่ละภาควิชา และลงระดับหลักสูตร เพื่อให้ต้นทุนที่ได้สะท้อนความเป็นจริงที่สุด ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของมหาวิทยาลัยที่จะต้องให้ความรู้ ความเข้าใจ หลักการ และการออกแบบโมเดล การกำหนดเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่าย เพื่อให้การดำเนินงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตรายหลักสูตรของมหาวิทยาลัยเป็นไปในทิศทางเดียวกันและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม เพื่อจะได้กำหนดฐานข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ผลลัพธ์ของต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตนำไปวัดค่าในการบริหารหลักสูตร ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการผลิตบัณฑิต และยังเป็นข้อมูลให้ผู้บริหารใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการบริหารหลักสูตร การจัดสรรและการบริหารงบประมาณ รวมถึงใช้เป็นข้อมูลเทียบเคียง (Benchmarking) กับสถาบันอื่นที่มีฐานการผลิตเดียวกัน และใช้เป็นข้อมูลเตรียมความพร้อมออกนอกกรอบเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

วัตถุประสงค์

1. เพื่อกำหนดฐานข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
2. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

2. แนวคิดและเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน สมนึก เชื้อจระพงษ์พันธ์ (2549) ได้ให้ความหมายของต้นทุน หมายถึง มูลค่าทรัพยากรที่สูญเสียไปเพื่อให้ได้สินค้าหรือบริการ โดยมูลค่านั้นจะต้องสามารถวัดได้เป็นหน่วยเงินตรา ซึ่งเป็นลักษณะของการลดลงในสินทรัพย์ หรือเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจจะให้ประโยชน์ในปัจจุบันหรืออนาคตก็ได้ เมื่อต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและกิจการได้ใช้ประโยชน์ไปทั้งสิ้นแล้ว ต้นทุนนั้นจะถือเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) (ดวงสมร พักสังข์, 2555) จากการให้ความหมายของต้นทุนข้างต้น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า ต้นทุน หมายถึง กระบวนการในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในอดีตของกิจการ เพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์วางแผน ควบคุม เพื่อให้ได้รายงานแก่ผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจในการดำเนินงาน

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม ในปี ค.ศ. 1988 ศาสตราจารย์ Robert S. Kaplan และ ศาสตราจารย์ Robin Cooper นักวิชาการของประเทศสหรัฐอเมริกาได้เสนอระบบการบริหารต้นทุนแบบระบบต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing System) ขึ้นเป็นครั้งแรก (กรมบัญชีกลาง, 2557 : เว็บไซต์) ซึ่งตีพิมพ์ไว้ในบทความ The journal of cost management และ Harvard Business Review ภายหลังจากนั้นได้มีการสนับสนุนระบบ ABC ตีพิมพ์ออกมาอย่างแพร่หลายในนิตยสารชั้นนำทางด้านการบัญชีบริหารทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร (สุชาติดา กุลธง, 2546) ระบบต้นทุนกิจกรรมจึงเป็นวิธีการที่จะช่วยแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมโดยจะใช้ข้อมูลที่มีความแม่นยำใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น เนื่องจากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ความสนใจกับกิจกรรมที่หน่วยงานได้ดำเนินงาน และต้นทุนทางอ้อมจะถูกปันส่วนไปสู่กิจกรรมตามสัดส่วนของการใช้ทรัพยากร (ดวงมณี โกมารัตน์, 2551) ซึ่งกิจกรรมนั้นเป็นการกระทำที่มีการใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนเพื่อก่อให้เกิดผลผลิตได้ ขั้นตอนของระบบ ABC จึงเป็นการกำหนดกิจกรรม (Activity) และการกระจายหรือปันส่วนต้นทุนทรัพยากร (Resources) สู่กิจกรรม แล้วจึงกระจายต้นทุนกิจกรรมไปสู่ผลผลิต Costing Object โดยอาศัยตัวผลักดันเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตหรืองานบริการ

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับการปันส่วนต้นทุน โดยทั่วไปองค์กรส่วนใหญ่มีฝ่ายการดำเนินงานและฝ่ายให้บริการ โดยฝ่ายการดำเนินงานเป็นฝ่ายที่ดำเนินงานหลักเพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ส่วนฝ่ายให้บริการเป็นฝ่ายที่มีหน้าที่ในการให้บริการสนับสนุนการปฏิบัติงานของฝ่ายการดำเนินงาน ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่ายในการบริหารงาน ฝ่ายให้บริการอาจจะให้บริการหรือสนับสนุนหน่วยงานสนับสนุนอื่นหรือหน่วยงานหลัก การให้บริการสนับสนุนดังกล่าวมีส่วนช่วยในการดำเนินงานของหน่วยงานหลัก ดังนั้น ต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนควรรวมเป็นต้นทุนผลผลิตที่ผลิตโดยหน่วยงานหลัก ซึ่งต้องอาศัยการปันส่วนเพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนที่ครบถ้วนและสะท้อนต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมด การปันส่วนต้นทุนจึงควรพิจารณาถึงเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนต้นทุนจากหน่วยงานสนับสนุนไปยังหน่วยงานหลัก งานบริการสาธารณะ หรือหน่วยงานสนับสนุนอื่นเช่นกัน (กรมบัญชีกลาง, 2557 : เว็บไซต์)

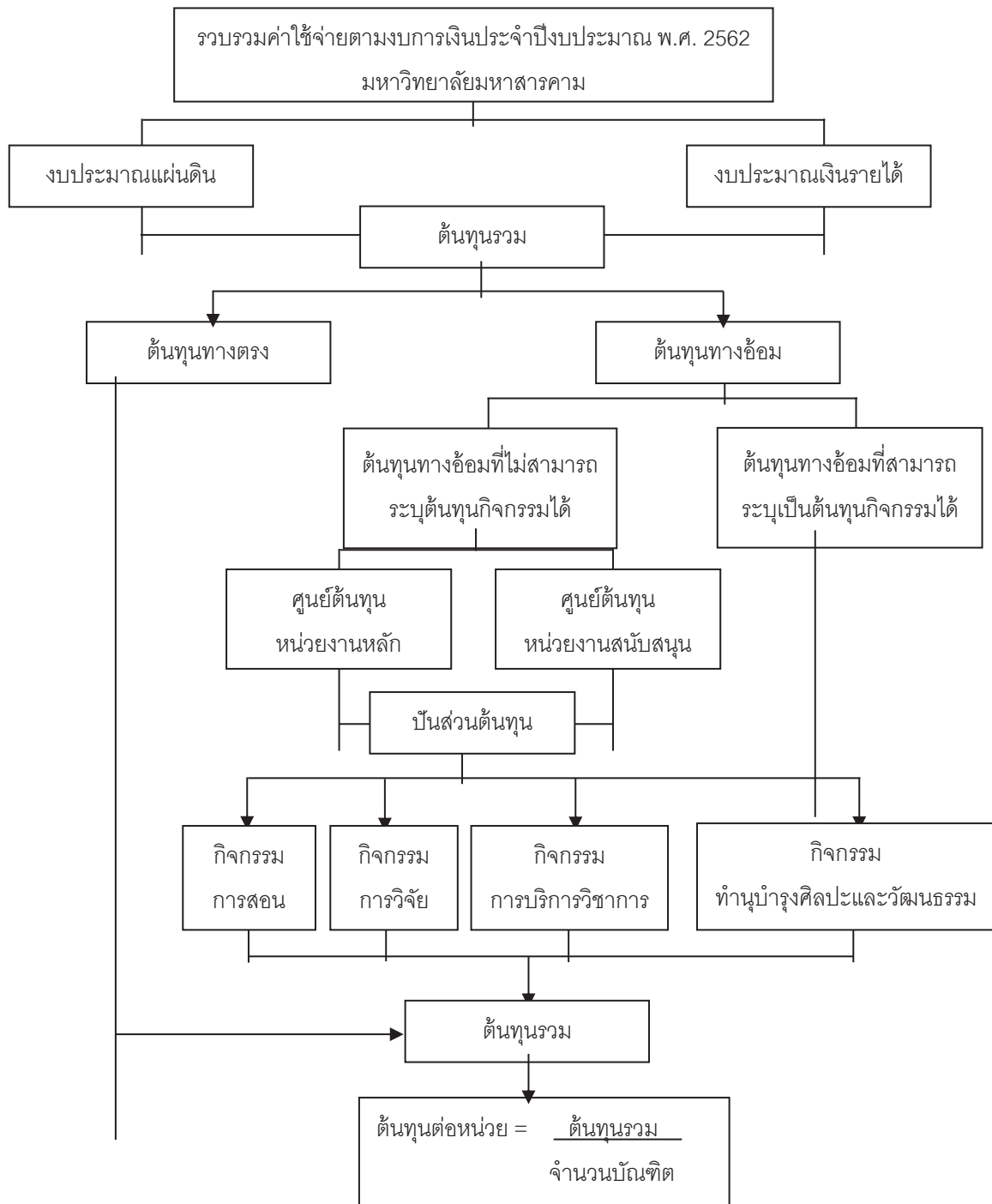
2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาด้านทุนต่อหน่วยผลผลิต มีการศึกษาที่แตกต่างกันออกไป ได้แก่ ภักธนิศา เสวตเมธิกุล (2558 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษา การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตรของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ปีงบประมาณ 2557 พบว่า มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี มีต้นทุนรวมเท่ากับ 1,372.9 ล้านบาท ประกอบด้วยต้นทุนทางตรง 797.5 ล้านบาท ต้นทุนทางอ้อม 575.4 ล้านบาท และต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตร เท่ากับ 58,389.63 ต่อคนต่อปี คณะใหญ่ประกอบด้วยบุคลากรและนักศึกษา

จำนวนมาก ทำให้มีค่าใช้จ่ายสูง และรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายมากตามสัดส่วน จึงทำให้มีต้นทุนรวม ต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม มากตามไปด้วย และ FTES มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงเมื่อเทียบกับต้นทุนรวมที่เท่ากัน กล่าวคือ หากค่า FTES น้อย จะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยเพิ่มขึ้น ในทางตรงข้ามค่า FTES มาก มีผลทำให้ต้นทุนต่อหน่วยลดลง มุทิตา ชิงห์ (2556 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาต้นทุนต่อหัวนักศึกษาคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ พบว่า ต้นทุนรวม คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ เท่ากับ 54.76 ล้านบาท โดยแบ่งเป็น ระดับปริญญาตรี 49.97 ล้านบาท ต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 50,000 บาท ระดับบัณฑิตศึกษา ต้นทุนรวมเท่ากับ 4.78 ล้านบาท ต้นทุนต่อหน่วย เท่ากับ 832,000 บาท และแบ่งตามพันธกิจของมหาวิทยาลัย ด้านบริการวิชาการ มีต้นทุนรวม 53,300 บาท ด้านผลงานทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม มีต้นทุนรวม 110,400.00 บาท ด้านผลงานวิจัยเพื่อถ่ายทอดเทคโนโลยี มีต้นทุนรวม 571,301.00 บาท ตามลำดับ จากการวิจัยต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตแยกตามภารกิจหลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งยังไม่มี การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตร และวุฒิปริญญาตรี สุขช่วย (2557 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต คณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี พบว่า ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตคณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี พบว่า สูงที่สุด คือ สาขาวิชาเกษตรศึกษา 267,281.71 บาท รองลงมา คือ สาขาวิชาวิทยาศาสตร์และคณิตศาสตร์ จำนวน 254,695.42 บาท และสาขาวิชาสัตวศาสตร์ จำนวน 117,100.52 บาท ตามลำดับ และเมื่อเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตระหว่างคณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี และคณะทรัพยากรธรรมชาติ พบว่า ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วย คณะทรัพยากรธรรมชาติ สูงกว่า คณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี จำนวน 17,525.32 บาท คิดเป็นร้อยละ 20.32 เนื่องจาก คณะทรัพยากรธรรมชาติเป็นหน่วยงานที่มีขนาดเล็กและมีจำนวนนักศึกษาน้อยกว่า ดังนั้น คณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยีต้องจัดทำโครงการเพื่อเสนอของบประมาณจากรัฐบาล เพื่อให้ได้รับการจัดสรรงบประมาณประจำปีเพิ่มขึ้น เพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานและการจัดการเรียนการสอน คณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี

จากการทบทวนแนวคิด เอกสารที่เกี่ยวข้อง ทำให้สามารถนำมาสร้างกรอบแนวคิดในการวิจัยดังนี้

รูปภาพประกอบ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย



3. วิธีดำเนินการวิจัย

3.1 ประชากรกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่นำมาศึกษาในการวิจัยครั้งนี้เป็นกลุ่มประชากรที่มีความเกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิต แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ หน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน ใช้ข้อมูลปีงบประมาณ 2562 (วันที่ 1 ตุลาคม 2561-วันที่ 30 กันยายน 2562) หรือปีการศึกษา 2561

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการรวบรวม จำแนกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามหลักบัญชีเกณฑ์คงค้าง ซึ่งจัดเก็บและบันทึกตามแบบฟอร์มที่กำหนดขึ้นมาเองในรูปแบบโปรแกรม Microsoft Office (Excel) ประกอบด้วย

1. แบบบันทึกค่าใช้จ่าย (งบทดลอง) เพื่อจัดเก็บค่าใช้จ่ายทั้งงบประมาณแผ่นดิน และงบประมาณเงินรายได้
2. แบบจัดเก็บการลงทะเบียนของนิสิต เพื่อคำนวณหาค่าจำนวนนิสิตเต็มเวลาเทียบเท่า (Full Time Equivalent Student : FTES) ของหลักสูตร
3. แบบจัดเก็บจำนวนบุคลากรแยกตามหน่วยงานและประเภทบุคลากร
4. แบบจัดเก็บจำนวนโครงการตามภารกิจของมหาวิทยาลัย เช่น งานวิจัย งานบริการวิชาการ และงานทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม
5. แบบบันทึกทรัพย์สิน เพื่อคำนวณหาค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง
6. โมเดลในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิต

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจะดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการ ดังนี้

แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ใช้ข้อมูลปีงบประมาณ 2562 (วันที่ 1 ตุลาคม 2561-วันที่ 30 กันยายน 2562) หรือปีการศึกษา 2561 เก็บจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามงบการเงิน ทั้งงบประมาณแผ่นดิน และงบประมาณเงินรายได้ โดยใช้ตัวเลขจากระบบ GFMS (Government Fiscal Management Information System) ระบบบริหารการเงินการคลังภาครัฐด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และระบบ EIS (Executive Information System) ระบบสารสนเทศสำหรับผู้บริหาร เพื่อกระชับยอดให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ตรงกัน ถูกต้อง และแม่นยำมากยิ่งขึ้น สำหรับหมวดงบประมาณ ได้แก่ ครุภัณฑ์ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง จะคำนวณเป็นค่าเสื่อมราคา ซึ่งค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ทยอยจ่ายในแต่ละปีจนครบอายุการใช้งาน และสุดท้ายจะเท่ากับราคาครุภัณฑ์และอาคารเหล่านั้น ค่าเสื่อมราคาทั้งหมดของมหาวิทยาลัยเกิดจากสินทรัพย์ถาวรที่มีการใช้งานและเกิดการเสื่อมสภาพไปตามอายุการใช้งานนั้น ซึ่งหลักการกำหนดเกณฑ์ปันส่วนจากพื้นที่ใช้สอยในแต่ละศูนย์ต้นทุนที่รับผิดชอบในสินทรัพย์นั้น ๆ หรือใช้พื้นที่ใช้สอยเพื่อจัดการเรียนการสอนต่าง ๆ ให้เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อมหาวิทยาลัยมหาสารคาม

นอกจากนี้ ยังมีพื้นที่ใช้สอยที่ทุกหน่วยงาน และทุกคนมีการใช้บริการ บางแห่งใช้เฉพาะนิสิต นักเรียน นักศึกษาเท่านั้น เช่น หอพักนิสิต บางแห่งใช้เฉพาะบุคลากร คือ สวัสดิการบ้านพัก และอาคารชุดพักอาศัยบุคลากร และบางแห่งมีการใช้งานร่วมกัน คือ ห้องสมุด ศูนย์บริการเทคโนโลยีและสารสนเทศ และโรงอาหาร เป็นต้น สิ่งเหล่านี้จะปันส่วนพื้นที่ใช้สอยตามสัดส่วนผู้ใช้งาน ดังนี้

1. พื้นที่ใช้สอยที่ใช้เฉพาะนิสิต จะปันส่วนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนตามจำนวนนิสิต
2. พื้นที่ใช้สอยที่ใช้เฉพาะบุคลากร จะปันส่วนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนตามจำนวนบุคลากร
3. พื้นที่ใช้สอยที่ใช้ทั้งนิสิตและบุคลากร จะปันส่วนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนตามจำนวนรวมนิสิตและบุคลากร

ทั้งหมด

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีแหล่งที่มาของต้นทุน 2 แหล่งเงิน คือ งบประมาณแผ่นดิน ที่ได้รับจัดสรรจากรัฐบาล และงบประมาณเงินรายได้ ที่ได้มาจากการบริหารจัดการของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ซึ่งจากการศึกษาครั้งนี้พบว่า ฐานข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม สรุปได้ดังนี้

1. เก็บรวบรวมค่าใช้จ่ายตามงบการเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 โดยงบประมาณแผ่นดิน เก็บข้อมูลจากระบบ GFMS (Government Fiscal Management Information System) ระบบบริหารการเงินการคลังภาครัฐด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และงบประมาณเงินรายได้เก็บข้อมูลจากระบบ EIS (Executive Information System) ระบบสารสนเทศสำหรับผู้บริหาร เพื่อให้ทราบต้นทุนรวม
2. จำแนกต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ตามหมวดงบรายจ่าย ได้แก่ งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบลงทุน งบเงินอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่น โดยวิเคราะห์จากรหัสงบประมาณรายจ่ายของแต่ละรายการว่าเป็นของหน่วยงานใด
3. ระบุหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นหน่วยงานหลัก หรือ หน่วยงานสนับสนุน โดยพิจารณาจากภารกิจของหน่วยงานนั้น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการของมหาวิทยาลัยมหาสารคามตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งส่วนราชการในมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ทบวงมหาวิทยาลัย พ.ศ. 2538 และหน่วยงานที่จัดตั้งตามประกาศมหาวิทยาลัยมหาสารคาม
4. บันส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุหน่วยงานได้ให้กับหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน โดยใช้ฐานที่ใช้ในการปันส่วน คือ จำนวนนิสิตซึ่งเก็บข้อมูลจากระบบการลงทะเบียนของนิสิต และจำนวนบุคลากรของแต่ละหน่วยงานนั้น ๆ ซึ่งเก็บข้อมูลจากระบบบุคลากร
5. บันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนให้แก่หน่วยงานหลัก โดยใช้ฐานในการปันส่วนต้นทุน คือ จำนวนนิสิตเต็มเวลาเทียบเท่า (Full Time Equivalent Student : FTES) ของหลักสูตร เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน
6. รวมต้นทุนทั้งหมดของหน่วยงานหลัก ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในหน่วยงาน และต้นทุนที่ได้รับจากการปันส่วนมาจากหน่วยงานสนับสนุน โดยต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นจะเรียกว่า ต้นทุนที่ใช้ในการผลิตบัณฑิต หารด้วยจำนวนนิสิตจริงในแต่ละคณะเพื่อสรุปเป็นต้นทุนต่อหน่วยผลิต

4. สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

4.1 สรุปผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการศึกษาค้นคว้า พบว่า การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายของมหาวิทยาลัย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 แบ่งออกเป็น 2 แหล่งเงิน คือ งบประมาณแผ่นดิน และงบประมาณเงินรายได้ เพื่อดำเนินกิจกรรมตามพันธกิจที่มหาวิทยาลัยกำหนด ได้แก่ กิจกรรมการเรียนการสอน การวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ซึ่งยังไม่รวมงบบุคลากร ที่เป็นงบกลาง จากงบประมาณที่ได้รับจัดสรร พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีต้นทุนรวม ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 รวมทั้งสิ้น 2,648,646,931.96 บาท ต่อจำนวนนิสิตทั้งสิ้น 45,409 คน มีต้นทุนต่อหน่วยผลิต จำนวน 58,328.67 บาทต่อคนต่อปี ซึ่งแบ่งเป็น งบประมาณแผ่นดิน จำนวน 1,137,777,453.17 บาท คิดเป็นร้อยละ 42.96 และงบประมาณเงินรายได้ จำนวน 1,510,869,478.79 บาท คิดเป็นร้อยละ 57.04 ซึ่งสามารถวิเคราะห์ข้อมูลได้ดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายตามงบการเงินรวม งบประมาณแผ่นดิน ปีงบประมาณ 2562 พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีต้นทุนรวม งบประมาณแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ 2562 รวมทั้งสิ้น 1,137,777,453.17 บาท เมื่อจำแนกตามประเภทค่าใช้จ่ายพบว่า ค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายมากที่สุด 3 ลำดับคือ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร จำนวน 740,995,505.41 บาท ค่าเสื่อมราคาและตัดจำหน่าย จำนวน 247,251,377.40 บาท และค่าตอบแทนใช้สอยวัสดุ จำนวน 95,647,321.83 บาท

2. ค่าใช้จ่ายตามงบการเงินรวม งบประมาณเงินรายได้ ปีงบประมาณ 2562 พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีต้นทุนรวม งบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ 2562 รวมทั้งสิ้น 1,510,869,478.79 บาท เมื่อจำแนกตามประเภทค่าใช้จ่ายพบว่า ค่าใช้จ่ายที่ใช้จ่ายมากที่สุด 3 ลำดับ คือ ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร จำนวน 554,551,615.00 บาท ค่าใช้จ่ายด้านฝึกอบรม จำนวน 448,482,855.02 บาท และค่าใช้จ่ายอื่น จำนวน 147,397,831.02 บาท

3. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามงบการเงินรวม ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม จำแนกตามศูนย์ต้นทุน ประจำปีงบประมาณ 2562 พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีต้นทุนรวม ประจำปีงบประมาณ 2562 รวมทั้งสิ้น 2,648,646,931.96 บาท จำแนกตามหน่วยงานที่มีค่าใช้จ่ายสูงสุด 3 ลำดับ คือ กองแผนงาน จำนวน 806,656,731.57 บาท คณะแพทยศาสตร์ จำนวน 342,365,403.21 บาท และกองคลังและพัสดุ จำนวน 200,862,743.02 บาท

4. การปันส่วนงบกลางเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน และกิจกรรม (สำหรับหน่วยงานที่มีบุคลากรประเภทข้าราชการ พนักงานราชการ และลูกจ้างประจำ) จำแนกตามศูนย์ต้นทุน ประจำปีงบประมาณ 2562 พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีค่าใช้จ่ายงบกลางรวม ประจำปีงบประมาณ 2562 รวมทั้งสิ้น 37,834,273.37 บาท จำแนกตามหน่วยงาน ที่มีค่าใช้จ่ายงบกลางสูงสุด 3 ลำดับ คือ คณะวิทยาศาสตร์ จำนวน 4,599,911.66 บาท คณะเทคโนโลยี จำนวน 4,369,916.07 บาท และสำนักวิทยบริการ จำนวน 3,679,929.32 บาท

5. การปันส่วนต้นทุนหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก (ผลิต) จำแนกตามศูนย์ต้นทุน ประจำปีงบประมาณ 2562 พบว่า มหาวิทยาลัยมหาสารคาม มีต้นทุนรวม ประจำปีงบประมาณ 2562 รวมทั้งสิ้น 2,686,481,205.33 บาท จำแนกตามหน่วยงานที่มีต้นทุนรวมสูงสุด 3 ลำดับ คือ คณะการบัญชีและการจัดการ จำนวน 456,876,863.28 บาท คณะแพทยศาสตร์ จำนวน 263,649,501.83 บาท และคณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ จำนวน 212,378,566.09 บาท

6. การปันส่วนต้นทุนผลผลิตในปีงบประมาณ 2562 พบว่า หน่วยงานที่มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตมากที่สุด ได้แก่ คณะแพทยศาสตร์ ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 426,679.45 บาท รองลงมาสถาบันวิจัยวลัยรุกเวช ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต จำนวน 362,000.33 บาท คณะสัตวแพทยศาสตร์ ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต 258,286.56 บาท และคณะนิติศาสตร์มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตน้อยที่สุด ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต 54,459.45 บาท

4.2 อภิปรายผล

จากงานวิจัยเรื่อง การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 สามารถอภิปรายผลการวิจัย ดังนี้

1. การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคามนั้น ไม่แตกต่างกันในเรื่องของกิจกรรมและผลผลิต การใช้ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านการผลิตบัณฑิตมาเปรียบเทียบ ประเมินผล และการวางแผนได้ สำหรับการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตด้านการวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม นั้น เป็นการดำเนินงานของคณะ และหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งการดำเนินงานของคณะ และหน่วยงานต่าง ๆ นั้นอาจมีความแตกต่างกันออกไป ทั้งด้านวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของผลผลิต ดังนั้นจึงไม่ได้นำข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลิตของแต่ละหน่วยงานมาเปรียบเทียบกันได้ ทั้งนี้ก็ยังสามารถใช้ประโยชน์จากการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลิตนี้ได้ เพื่อเป็นประโยชน์ในการดำเนินงานของแต่ละคณะ หน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ว่ามีการ

พัฒนาหรือมีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากน้อยเพียงใดในช่วงระยะเวลาปีงบประมาณ ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของนันทพร โกสิยาภรณ์ (2555 : บทคัดย่อ) พบว่า การกำหนดกิจกรรมได้กำหนดตามพันธกิจและโครงสร้างการบริหารของหน่วยงาน ซึ่งสามารถกำหนดกิจกรรมหลักได้ 4 กิจกรรม คือ กิจกรรมการผลิตบัณฑิต กิจกรรมการวิจัย กิจกรรมการบริหาร และกิจกรรมอื่น ๆ ซึ่งจากการศึกษาโครงสร้างของหน่วยงานและแผนงาน ตลอดจนการสังเกตการณ์และการปฏิบัติงานโดยตรงซึ่งสามารถกำหนดกิจกรรมหลักและตัวหลักต้นทุนได้

2. การศึกษาด้านทุนต่อหน่วยผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยภาพรวม พบว่า ต้นทุนการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ประจำปีงบประมาณ 2562 (หรือปีการศึกษา 2561) มีต้นทุนรวมที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น 2,648,646,931.96 บาท ต่อจำนวนนิสิตทั้งสิ้น 45,409 คน มีต้นทุนต่อหน่วยผลิตเท่ากับ 58,328.67 บาทต่อคนต่อปี ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของภักธินิศา เสวตเมธิกุล (2558 : บทคัดย่อ) พบว่า การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตรของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ปีงบประมาณ 2557 ประกอบด้วยต้นทุนทางตรงรวมกับต้นทุนทางอ้อม เท่ากับต้นทุนรวม หารด้วย FTES ผลการศึกษา พบว่า มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ต้นทุนรวมเท่ากับ 1,372.9 ล้านบาท ประกอบด้วยต้นทุนทางตรง 797.5 ล้านบาท ต้นทุนทางอ้อม 575.4 ล้านบาท และต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตร มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี เท่ากับ 58,389.63 บาทต่อคนต่อปี

3. เกณฑ์การปันส่วนมีส่วนทำให้ต้นทุนในการผลิตบัณฑิตเพิ่มขึ้นหรือลดลง ทั้งนี้ในการวิจัยครั้งนี้เน้นการปันส่วน โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนตามภารกิจของหน่วยงาน เช่น หน่วยงานสนับสนุน บางหน่วยงานให้บริการทั้งนิสิตและบุคลากร ดังนั้นเกณฑ์การปันส่วนจึงทำให้จำนวนนิสิต และจำนวนบุคลากร เป็นเกณฑ์ในการปันส่วน จึงมีผลให้คณะที่มีจำนวนนิสิตมากก็จะได้รับการปันส่วนต้นทุนจำนวนมากเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของภักธินิศา เสวตเมธิกุล (2558 : 86) พบว่า ศูนย์ต้นทุนที่มีกิจกรรมที่แตกต่างกันไปตามภารกิจหลัก บางหน่วยงานมีกิจกรรมมากกว่า 1 กิจกรรม ซึ่งการระบุกิจกรรมต้องสอดคล้องกับภารกิจหลักในการให้บริการนำมาซึ่งการกำหนดตัวหลักต้นทุน และกำหนดเกณฑ์มาตรฐานในการปันส่วน โดยมีการบันทึกปริมาณการให้บริการ ดังนั้นศูนย์ต้นทุนมีค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม แล้วนำสัดส่วนการให้บริการจัดสรรไปยังผลผลิต ซึ่งต้นทุนทางอ้อมของผลผลิตกลุ่มสาขาวิชาที่มีการให้บริการของกิจกรรมใดมากก็ได้รับการปันส่วนมาก และหากให้บริการในกิจกรรมนั้นน้อยก็จะได้รับการปันส่วนน้อยตามไปด้วย

4. ต้นทุนต่อหน่วยผลิตในแต่ละคณะหน่วยงานไม่เท่ากันเนื่องจากภารกิจหลักของหน่วยงาน และการจัดการเรียนการสอนของแต่ละคณะหน่วยงานที่แตกต่างกันออกไป เช่น การจัดการเรียนการสอนด้านวิทยาศาสตร์สุขภาพ ประกอบด้วย คณะแพทยศาสตร์ คณะสัตวแพทยศาสตร์ เป็นต้นจะเน้นการจัดการเรียนการสอนแบบฝึกปฏิบัติซึ่งต้องใช้เครื่องมืออุปกรณ์ในการเรียนการสอนทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง ประกอบกับจำนวนนิสิต ถ้ามีจำนวนนิสิตน้อย ต้นทุนต่อหน่วยผลิตก็จะสูง ในทางตรงกันข้ามบางคณะมีการจัดการเรียนการสอนเน้นทฤษฎีมากกว่าการปฏิบัติ และไม่ต้องใช้เครื่องมืออุปกรณ์ในการเรียนการสอน จะเกิดค่าใช้จ่ายน้อย เช่น การจัดการเรียนการสอนด้านมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ ประกอบด้วย คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ คณะศึกษาศาสตร์ เป็นต้น ประกอบกับจำนวนนิสิตมาก ถ้าคณะมีจำนวนนิสิตมากก็ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยผลิตลดลงเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของทักษกานต์ โลมรัตน์ (2553 : บทคัดย่อ) พบว่า การปันส่วนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่กิจกรรมหลักแบบเดิมทำให้ต้นทุนผลิตต่ำไปหรือสูงไป กล่าวคือผลผลิตใดใช้ต้นทุนน้อยแต่ได้รับการปันส่วนมากกว่าที่ควรจะเป็น เป็น ขณะที่ผลผลิตที่ใช้ต้นทุนมากแต่ได้รับการปันส่วนน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และสุรัชย์ นุบผา และชินจิตร อังวรารวงศ์ (2561 : บทคัดย่อ) พบว่า การวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนแบบเดิมใช้

จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนให้กับหลักสูตรนั้น ถ้าจำนวนนักศึกษามากก็จะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมมาก โดยส่วนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะนำค่าใช้จ่ายทางอ้อมมาปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมจะทำให้ทราบต้นทุนต่อกิจกรรม แล้ววิเคราะห์หาตัวผลักดันกิจกรรม เพื่อปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตร

5. ข้อเสนอแนะ

5.1 ข้อเสนอแนะในการนำไปใช้

การศึกษาครั้งนี้มุ่งการศึกษาการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยนำข้อมูลรายจ่ายที่เกี่ยวข้องในปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 มาใช้ประกอบในการคำนวณต้นทุน ซึ่งหากหน่วยงานที่จะทำการศึกษาดำเนินการหรือปรับปรุงกิจกรรมการดำเนินงานให้เกิดประโยชน์ในการคำนวณต้นทุน ควรมีการปรับปรุงระบบการจัดเก็บข้อมูลอย่างต่อเนื่อง เพื่อสะดวกต่อการนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตหรือการปันส่วนต้นทุน ซึ่งระบบการจัดเก็บข้อมูลที่ดีจะเป็นประโยชน์สำหรับการรวบรวมข้อมูลที่สามารถทำได้อย่างรวดเร็ว และทำให้สามารถรายงานผลการศึกษาดำเนินการต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคามแก่ผู้บริหารสำหรับใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการวางแผนกลยุทธ์ และการจัดสรรงบประมาณประจำปี เป็นต้น นอกจากนี้มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ควรจะต้องพยายามเพิ่มรายได้ และลดรายจ่ายควบคู่กันไป ซึ่งอาจทำได้โดย

5.1.1 การเพิ่มรายได้ โดยการรับนิสิตเพิ่ม ด้วยการพัฒนาหลักสูตรที่เป็นที่ต้องการของตลาดแรงงาน มหาวิทยาลัยต้องสร้างชื่อเสียงและคำนึงถึงคุณภาพการศึกษา เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ปกครอง ส่งบุตรหลานมาเรียน และใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดความคุ้มค่าสูงสุด

5.1.2 การจัดหารายได้จากแหล่งทุนสนับสนุนจากภายนอก การจัดกิจกรรมการหรือโครงการที่มีความสามารถเพิ่มรายได้ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล โดยมุ่งเน้นรายได้จากการให้บริการวิชาการ การวิจัย การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม และการสร้างนวัตกรรม งานสร้างสรรค์สิ่งประดิษฐ์ และอื่น ๆ เช่น การพัฒนาและส่งเสริมผลิตภัณฑ์จากงานวิจัยสู่อุตสาหกรรมเชิงพาณิชย์ รายได้จากทรัพย์สินทางปัญญา หลักสูตรระยะสั้น เป็นต้น

5.1.3 มหาวิทยาลัยควรบริหารสินทรัพย์ที่มีอยู่ภายใต้การดูแลของคณะ หน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยให้เกิดรายได้

5.1.4 มหาวิทยาลัยควรสร้างความรู้ และความเข้าใจในระบบต้นทุนกิจกรรมให้กับผู้ปฏิบัติงาน ได้รับความรู้เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมของทุกหน่วยงานเป็นไปในทิศทางเดียวกันอันจะเป็นประโยชน์แก่องค์กรในอนาคตต่อไป

5.1.5 มหาวิทยาลัยควรใช้จ่ายงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพ มีการกำกับติดตามและรายงานผลการใช้จ่ายงบประมาณ เมื่อสิ้นปีงบประมาณ

5.1.6 ควรจัดกิจกรรมหรือโครงการที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการลดรายจ่าย ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยมุ่งเน้นความประหยัดและการใช้ทรัพยากรร่วมกัน

5.1.7 ควรมีการใช้ครุภัณฑ์และอาคารร่วมกันเพื่อให้ต้นทุนค่าเสื่อมราคากระจายไปยังทุกผลผลิต และศูนย์ต้นทุนหลัก ไม่เป็นการให้กับคณะใดคณะหนึ่งทำให้ต้นทุนสูง

5.2 ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป ผู้วิจัยได้เสนอแนวทางไว้ดังนี้

5.2.1 การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตนั้น เป็นงานประจำที่มหาวิทยาลัยต้องจัดทำขึ้นทุกปี ฉะนั้นควรมีเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบเพื่อจะได้เก็บข้อมูลให้ครบทุกด้านซึ่งจะทำให้เป็นแนวทางในการพัฒนาการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไป

5.2.2 แต่ละหน่วยงานในมหาวิทยาลัย ควรมีการเก็บรวบรวมข้อมูลอย่างถูกต้อง และครบถ้วน เพื่อที่จะทำให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตเป็นไปอย่างถูกต้อง และสามารถคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตได้ เป็นที่เหมาะสม เพื่อให้การผลิตบัณฑิตมีประสิทธิภาพตามวิสัยทัศน์และภารกิจของมหาวิทยาลัย

5.3 แนวทางการพัฒนา

งานวิจัยการศึกษาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ในปัจจุบันการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตใช้ข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะเห็นได้ว่าเท่าที่ผ่านมากการกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุน การแบ่งส่วนงาน และการกำหนดกลุ่มสาขาวิชา ยังมีการพัฒนาอีกโดยมีการกำหนดนโยบายต่าง ๆ ชัดเจน และมีฐานข้อมูลที่ต้องเป็นปัจจุบันในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต มหาวิทยาลัยสามารถกำหนดให้มีการคำนวณต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งเป็นการคำนวณต้นทุนล่วงหน้า และสามารถนำมาควบคุมการดำเนินงานว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือไม่ เพียงใด หรืออาจจะพัฒนาการบริหารต้นทุน โดยการประยุกต์ใช้งานต้นทุนเป้าหมายที่ช่วยให้ผู้บริหารสามารถตั้งเป้าหมายการลดต้นทุนโดยมุ่งเน้นไปที่การออกแบบผลผลิตที่จะมาไปสู่การลดต้นทุนตามปกติ ต้นทุนเป้าหมายที่กำหนดมักจะต่ำกว่าต้นทุนที่หน่วยงานเคยใช้ในการจัดทำผลผลิต เพื่อมุ่งผลในการเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานในการบริหารงบประมาณต่อไป

เอกสารอ้างอิง

กรมบัญชีกลาง. แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตของงานบริการสาธารณะ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2557.

ค้นเมื่อ 26 พฤษภาคม 2564, จาก <https://bit.ly/3bPSyDt>.

ดวงมณี โกมารทัต. (2551). การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ดวงสมร พักสังข์. (2555). การบริหารต้นทุนของกลุ่มผู้ผลิตน้ำตาลมะพร้าวในจังหวัดสมุทรสงคราม. รายงานการวิจัย กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา.

นภาพิพย์ ปัญจศิริ และ รัตนาวลี ใจนารุณ. (2547). การจัดทำบัญชีต้นทุนและการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วย.

วารสารกรมบัญชีกลาง, 2547 (45), 27-50.

ทักษกานต์ โลมรัตน์. (2553). ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี.

วิทยานิพนธ์ บธ.ม.ขอนแก่น : มหาวิทยาลัยขอนแก่น.

นันทพร โกสิยาภรณ์. (2555). การประยุกต์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.)

มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. วิทยานิพนธ์ บธ.ม.ชลบุรี :

มหาวิทยาลัยบูรพา.

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546. ราชกิจจานุเบกษา. ค้นเมื่อ 1

สิงหาคม 2563, จาก <http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/00130026.PDF>.

ภคธนิกา เสวตเมธิกุล. (2558). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตรของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล

ธัญบุรี ปีงบประมาณ 2557. รายงานงานวิจัยปทุมธานี : มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.

มุทิตา ชิงห์. (2556). ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่โจ้. รายงานงานวิจัยเชียงใหม่ :

มหาวิทยาลัยแม่โจ้.

- วุฒิกัทร สุขช่วย. (2557). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต คณะเกษตรศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสุรินทร์. รายงานงานวิจัยสุรินทร์ : มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน วิทยาเขตสุรินทร์.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2549). การบัญชีต้นทุน. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิล.
- สุชาดา กุลธง. (2546). การศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของโครงการวิจัยของสถาบันวิจัยและพัฒนา วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเชียงใหม่. รายงานงานวิจัยเชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุรัชย์ บุปผา และชื่นจิตร อังวรวงค์. (2561). วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตรายหลักสูตรโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิม : กรณีศึกษา วิทยาลัย A. วารสารวิทยาลัยบัณฑิตเอเชีย, 8 (2), 162-170.
- หทัยกาญจน์ ทองศรีสุข. (2560). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตบัณฑิต ระดับปริญญาตรี มหาวิทยาลัยราชภัฏ ชัยภูมิ. รายงานงานวิจัยชัยภูมิ : มหาวิทยาลัยราชภัฏชัยภูมิ.
- อัจฉรา กลิ่นจันทร์. (2552). การศึกษาด้านทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์. รายงานงานวิจัยเพชรบูรณ์ : มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์.