

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การเปลี่ยนแปลงในด้านต่าง ๆ ของโลกยุคปัจจุบันเป็นไปอย่างรวดเร็ว อันเนื่องมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและการสื่อสาร ทำให้ปัจจุบันโลกเล็กลง และไร้พรมแดน จากการเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็วดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเศรษฐกิจ และส่งผลกระทบให้เกิดการเปลี่ยนแปลงด้านอื่น ๆ ตามมา จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ประเทศไทยต้องเร่งการพัฒนาในทุก ๆ ด้าน การพัฒนาในแต่ละด้านจะสัมฤทธิ์ผลหรือไม่ขึ้นอยู่กับ “คน” ในประเทศ ดังนั้นจุดหลักของการพัฒนาประเทศจึงอยู่ที่การพัฒนาคน และวิธีการพัฒนาคนที่ดีที่สุดคือ การให้การศึกษา โดยมุ่งให้การศึกษาเป็นเครื่องมือในการพัฒนาคนและสังคมได้อย่างแท้จริงให้เป็นบุคคลแห่งการเรียนรู้ (อ่ำรุ่ง จันทวานิช, 2542) การพัฒนาคนให้มีคุณภาพเป็นเรื่องจำเป็นที่จะต้องดำเนินการสถานศึกษาต่าง ๆ จึงหันมาสนใจเรื่องการพัฒนาคุณภาพ ซึ่งแต่เดิมสถานศึกษาส่วนใหญ่มีเจตคติว่าการที่สถานศึกษาจะจัดการเรียนการสอนให้มีคุณภาพได้นั้น สถานศึกษาจำเป็นต้องมีทรัพยากรมาก ซึ่งระบบการศึกษาที่ผลิตผู้เรียนที่ขาดคุณภาพมีผลให้ประเทศต้องเพิ่มต้นทุนด้านสวัสดิการสังคม ด้วย (Arcaro, 1995)

ในศตวรรษที่ 21 โลกแห่งการเปลี่ยนแปลงที่ผลักดันให้องค์กรต่าง ๆ รวมถึงสถาบันการศึกษาไม่สามารถหยุดนิ่งได้และต้องเผชิญกับการแข่งขันอย่างรอบด้าน แนวความคิดการบริหารใหม่ ๆ ต่างผุดขึ้นมาในโลกของการศึกษาและการบริหารอย่างมากมายทั้งนี้เพื่อพยายามจะขับเคลื่อนองค์กรไปในทิศทางที่จะคงไว้ซึ่งความสามารถในการแข่งขันและการอยู่รอดในระยะยาว โดยเฉพาะการแข่งขันในเรื่องอัตราค่าเล่าเรียน สถานศึกษาใดกำหนดอัตราค่าเล่าเรียนต่ำจะได้เปรียบคู่แข่งในด้านการรับผู้เข้าเรียนที่มากกว่า ซึ่งการกำหนดอัตราค่าเล่าเรียนย่อมต้องนำเรื่องของต้นทุนเข้ามาประกอบการพิจารณาเสมอ ในปัจจุบันภาคธุรกิจโดยทั่วไปและสถานศึกษายังคงคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Cost Systems) อย่างแพร่หลาย ซึ่งระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมมีการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าสู่งานหรือสินค้าโดยใช้อัตราเดียว (กชกร เถลิมาญญา, 2552) หรืออาจกล่าวได้ว่าระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมให้ข้อมูลที่ไม่น่าเชื่อถือและไม่เพียงพอสำหรับผู้บริหารเพื่อช่วยให้กิจการสามารถดำรงอยู่ได้ในสภาวะการแข่งขันในปัจจุบัน เพราะข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนที่ผู้บริหารได้รับมักจะบิดเบือนไปจากความเป็นจริงมาก โดยเฉพาะในกิจการที่ผลิตผลิตภัณฑ์มีจำนวนหลากหลายหรือมีค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นสัดส่วนที่สูง

ตัวอย่างของข้อบกพร่องในระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม อาทิเช่น ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ถือว่าจำนวนของผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เกิดต้นทุน โดยจำแนก ต้นทุนเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม และใช้ปริมาณการผลิตเพียงอย่างเดียวเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต เช่น ใช้มูลค่าวัตถุดิบเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อวัตถุดิบ การปันส่วนลักษณะนี้ทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมาก หรือใช้วัตถุดิบที่มีมูลค่าสูงต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการผลิตมาก ซึ่งอาจไม่ตรงความเป็นจริง นอกจากนี้ การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเพื่อกำหนดต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่ทำในปัจจุบัน โดยมากกิจกรรมเหล่านั้นไม่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่เกิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์

ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity – Based Cost ; ABC) เป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ ซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุนในขณะเดียวกันก็ให้ข้อมูลสำคัญแก่ผู้บริหารอันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การบริหารเงินสดและสภาพคล่อง และการตัดสินใจได้ดีกว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม ข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในรูปของต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องน่าเชื่อถือมากกว่า ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบได้ว่ากิจกรรมใดมีคุณค่าหรือไม่มีคุณค่าต่อกระบวนการและผลิตภัณฑ์รวมต่อกิจการโดยรวม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548) ดังนั้น การบริหารงานยุคใหม่จำเป็นต้องสร้างกระบวนการใหม่ให้เกิดการทำงานที่มีคุณภาพโดยเฉพาะอย่างยิ่งสถานศึกษาจำเป็นต้องสร้างความเชื่อมั่นแก่สังคมว่าสามารถจัดการศึกษาให้มีคุณภาพตามที่ตั้งสมคณหวังได้ หรืออาจกล่าวว่าการที่สถานศึกษาจะอยู่รอดหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าผลการปฏิบัติงานหรือการให้บริการที่มีคุณภาพอยู่ในระดับที่สามารถแข่งขันกับรายอื่นได้หรือไม่นั่นเอง การนำแนวความคิดเรื่องต้นทุนฐานกิจกรรม(Activity – Based Cost ; ABC) มาใช้ในการปรับปรุงการบริหารงานนั้นเป็นยุทธศาสตร์ใหม่ของการพัฒนาระบบเพื่อนำพาสถานศึกษาไปสู่ความเป็นเลิศในทุก ๆ ด้าน แนวคิดในการนำต้นทุนฐานกิจกรรม มาใช้ในการวิเคราะห์ต้นทุน โดยมีแนวคิดสำคัญว่า “กิจกรรมเป็นต้นเหตุของการทำให้เกิดต้นทุน” (วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และ ชีรยุทธ วัฒนาสุโข, 2544) ซึ่งเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนการผลิตที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงและสะท้อนค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของสถานศึกษา เนื่องจากการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม จะช่วยให้สามารถหาต้นทุนที่แท้จริงและต้นทุนที่ถูกซ่อนเร้นจากการคิดต้นทุนแบบดั้งเดิม (สุภกานต์ อัครชัยพานิชย์, 2544) เพราะระบบบริหารงานที่จะเน้นและมุ่งความสนใจไปที่กิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดบริการ โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะถูกจำแนกเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมก่อน จากนั้นจึงจะรวบรวมต้นทุนกิจกรรมเหล่านั้นเข้าเป็นต้นทุนงานบริการ จึงน่าจะนำมาใช้เพื่อสร้างคุณภาพ การศึกษาขององค์กรทางการศึกษาในยุคปัจจุบันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาด้านทุนการผลิตนักเรียนต่อคน โดยเปรียบเทียบผลที่ได้จากการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมเทียบกับต้นทุนแบบดั้งเดิม ผลการศึกษาที่ได้จะมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการพิจารณาประกอบนโยบายด้านการเงิน และฝ่ายต่าง ๆ ทั้งด้านประสิทธิภาพการทำงาน การวิเคราะห์ขั้นตอนการดำเนินงานเพื่อให้ได้ขั้นตอนในการทำงานที่ดีที่สุด มีคุณภาพมากที่สุด และทำให้เข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมการดำเนินงานกับต้นทุนที่เกิดขึ้นถูกต้องมากขึ้นด้วย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อเป็นแนวทางการจัดทำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม กรณีศึกษา โรงเรียนตัวอย่างศึกษาจำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาของนักเรียนที่สำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552

สมมติฐานของการวิจัย

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และธีรยุทธ วัฒนาสุโข (2544) ได้กล่าวว่า สมมติฐานของการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมต่างกับการคิดต้นทุนแบบเดิม คือ การคิดต้นทุนแบบเดิมให้ความสำคัญที่ตัวผลิตภัณฑ์ และตั้งสมมติฐานว่าผลิตภัณฑ์ทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ส่วนการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ความสำคัญที่กิจกรรม และตั้งสมมติฐานที่สมเหตุสมผลกว่า คือ กิจกรรมทำให้เกิดค่าใช้จ่าย และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนทำให้เกิดการทำกิจกรรม

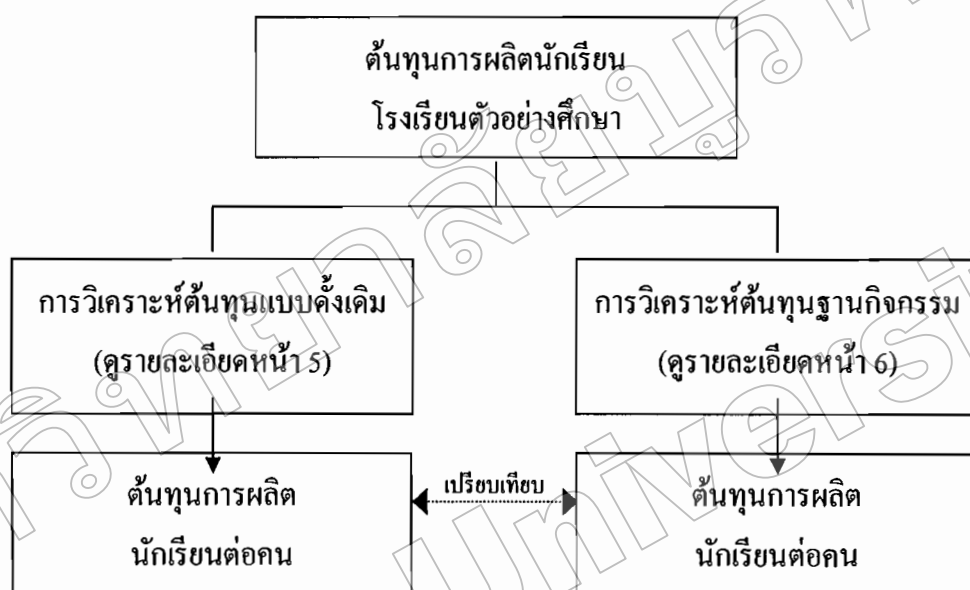
ดังนั้น จะเห็นได้ว่ากิจกรรมมีผลต่อต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน ทั้งนี้กรณีศึกษา โรงเรียนตัวอย่างศึกษา พบว่าปริมาณการผลิตนักเรียนระดับ ปวช. จะมีจำนวนที่มากกว่าระดับ ปวส. ทุกสาขาวิชา จึงเป็นสิ่งที่ผู้วิจัยนำมาเป็นแนวทางในการตั้งและพิสูจน์สมมติฐานของงานวิจัย ดังนี้

H1: ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนระดับ ปวช. ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม น้อยกว่า ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม

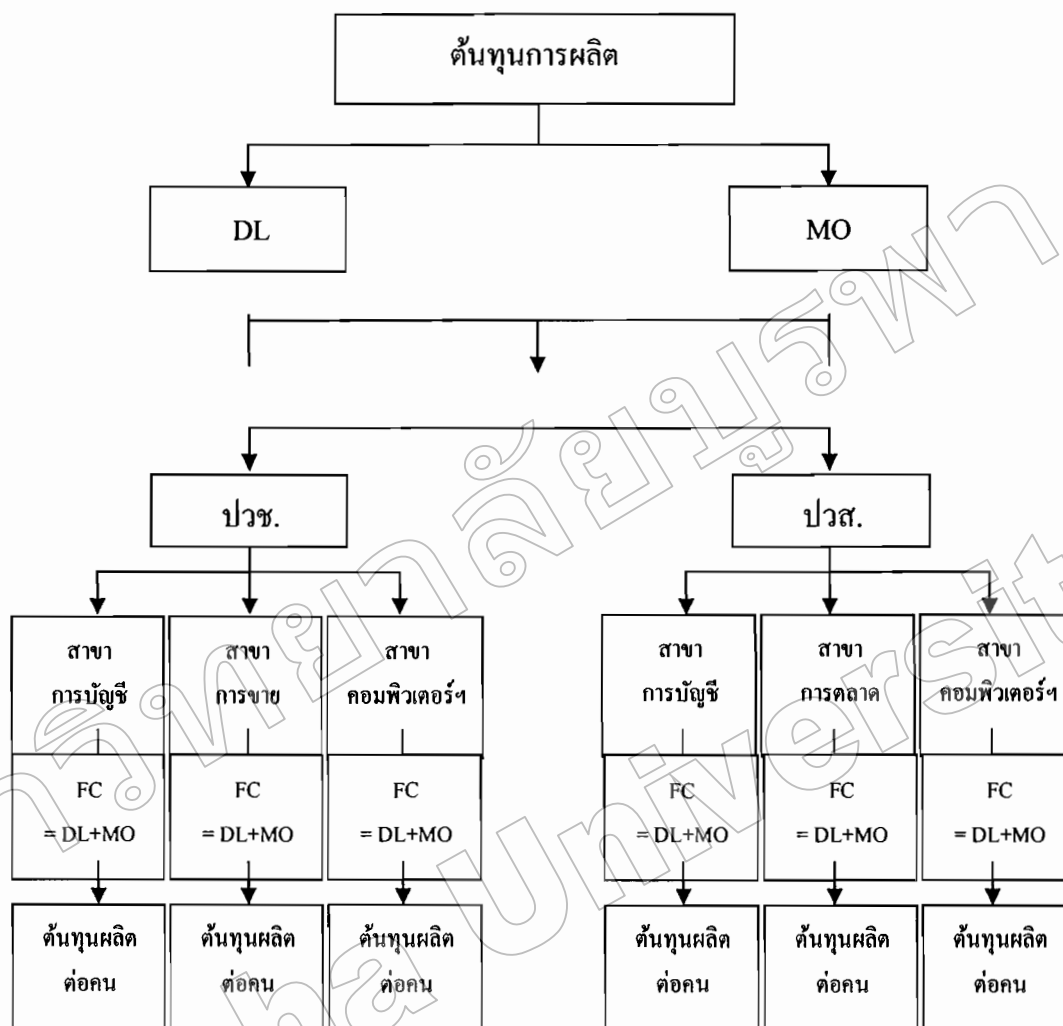
H2: ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนระดับ ปวส. ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มากกว่า ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม

กรอบแนวคิดในการวิจัย

การวิจัยเรื่องแนวทางการจัดทำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม กรณีศึกษาโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดทฤษฎีระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จึงกำหนดกรอบแนวคิดดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1-1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

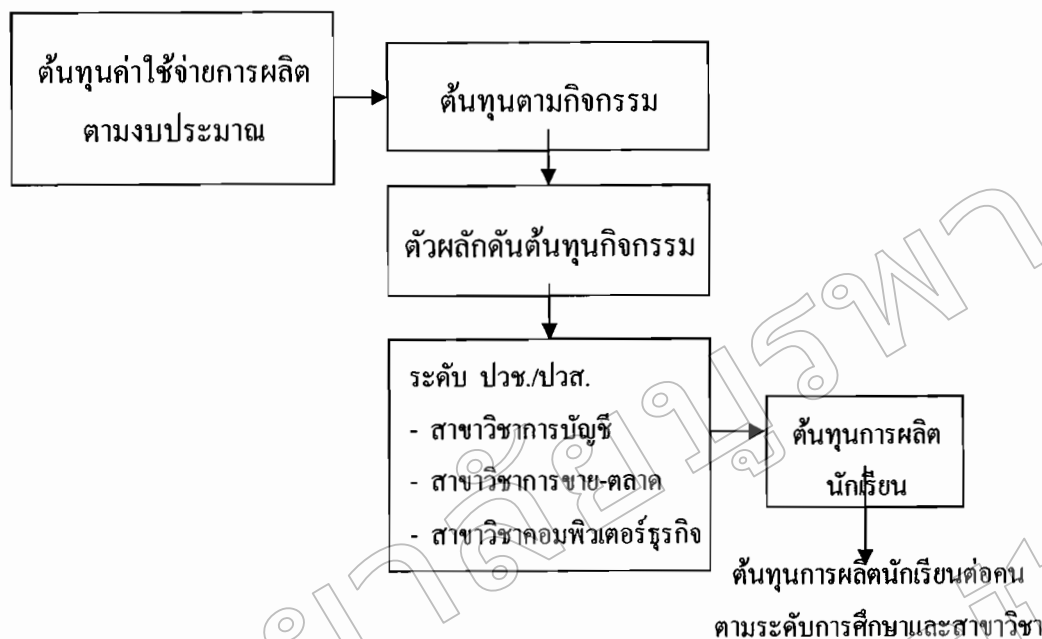


หมายเหตุ DL = ค่าแรงงานทางตรง

MO = ค่าใช้จ่ายในการผลิต

FC = ต้นทุนการผลิตรวม

ภาพที่ 1-2 กรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนแบบดั้งเดิม



ภาพที่ 1-3 กรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับมีดังต่อไปนี้

1. เป็นแนวทางในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในสถานศึกษาได้
2. สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสำหรับการวางแผน/การจัดทำงบประมาณรายจ่าย

ประจำปีได้

3. สามารถนำไปเป็นเครื่องมือในการกำหนดอัตราค่าเล่าเรียนในแต่ละระดับชั้นได้

ขอบเขตของการวิจัย

1. ใช้โรงเรียนตัวอย่างศึกษาซึ่งเป็นชื่อสมมติเนื่องจากไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลของโรงเรียนจริงได้ เป็นกรณีศึกษาสำหรับการวิจัยครั้งนี้
2. การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาวิจัยจากเอกสารต่าง ๆ ที่เป็นข้อมูลเกิดขึ้นจริงของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา มุ่งศึกษาต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนระหว่างปีการศึกษา 2550 – 2552 (รอบระยะเวลา 1 ปีการศึกษา คือ 1 พฤษภาคม – 30 เมษายน ของปีถัดไป) โดยศึกษาในมุมมองของผู้ผลิตหรือผู้ให้บริการการศึกษา
3. การคำนวณหาต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนจะคำนวณจากการติดตามนักเรียนตั้งแต่ปีที่ 1 จนจบการศึกษาชั้นปีสุดท้าย (ปวช.ใช้เวลา 3 ปี ปวส. ใช้เวลา 2 ปี) ใช้เวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี (ปีการศึกษา 2550 – 2552) โดยคิดต้นทุนจากนักเรียนในขณะนั้น

ทั้ง 3 ชั้นปี (ปวช. ชั้นปีที่ 1 – 3, ปวส.ชั้นปีที่ 1-2)

4. เนื่องจากโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ไม่ได้คิดต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จึงไม่ได้เก็บรวบรวมข้อมูลจำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาไว้ ดังนั้น หากต้นทุนประเภทใดไม่สามารถจำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาได้ ผู้วิจัยจะใช้หลักการประมาณการจากข้อมูลที่เกิดขึ้นของสถานศึกษา

ข้อจำกัดของการวิจัย

ตามโครงสร้างการบริหารโรงเรียนของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ได้แบ่งโครงสร้างการบริหารออกเป็น 2 ส่วนได้แก่ ส่วนที่ 1 การบริหารงานภายในโรงเรียน ทำหน้าที่ในการผลิตนักศึกษา ส่วนที่ 2 การบริหารงานส่วนกลาง ทำหน้าที่ในการบริหารจัดการทั่วไปและด้านการเงิน ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในส่วนที่ 2 บางส่วนจะเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานซึ่งถือว่าเป็นหน่วยงานที่มีผลผลิตของตนเอง ไม่เกี่ยวข้องกับการะกิจการผลิตนักเรียน ดังนั้นจะไม่นำมาคำนวณหาต้นทุนการผลิต

นิยามศัพท์เฉพาะ

ผู้วิจัยกำหนดนิยามศัพท์เฉพาะเพื่อความเข้าใจที่ตรงกันดังต่อไปนี้

1.โรงเรียนตัวอย่างศึกษา หมายถึง สถานที่เรียนที่มีเจ้าของกิจการเป็นนิติบุคคลมีการขออนุญาตจัดตั้งขึ้นและมีใบอนุญาตประกอบกิจการ และเป็นโรงเรียนในระบบของเอกชน ประเภทอาชีวศึกษาที่เปิดสอนหลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ในสาขาวิชาการบัญชี การขาย-การตลาด และคอมพิวเตอร์ธุรกิจ โดยมีสำนักบริหารงานคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน กำกับ ดูแล ติดตาม

2. นักเรียน หมายถึง บุคคลที่ลงทะเบียนเป็นนักเรียนของโรงเรียนและรับบริการต่าง ๆ ตามที่โรงเรียนดำเนินการตามหลักสูตรการศึกษา

3. ต้นทุน (Cost) หมายถึง ค่าใช้จ่ายหรือทรัพยากรที่จะต้องเสียไปในการทำงานหรือทำกิจกรรมใด ๆ ที่สามารถวัดเป็นตัวเงินได้ เพื่อให้บริการการศึกษาแก่นักเรียนที่มารับบริการที่โรงเรียน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยครั้งนี้ มีดังนี้

3.1 ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง (Direct Materials; DM) เนื่องจากสถานศึกษาเอกชนเป็นธุรกิจด้านการให้บริการทางการศึกษา ทำการผลิตนักเรียนโดยไม่มีการป้อนวัตถุดิบโดยตรงเพื่อใช้ในการผลิต ดังนั้น ต้นทุนการผลิตนักเรียนของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา จึงไม่มีวัตถุดิบทางตรง

3.2 ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง (Direct Labor; DL) หมายถึง เงินเดือน/ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่อาจารย์ที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับการสอน โดยตรง รวมถึงค่าสอนรอบบ่าย-ฤดูร้อน

3.3 ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead; MO) หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนและอำนวยความสะดวกในการจัดการเรียนการสอนและการพัฒนานักเรียน ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าธรรมเนียมและกิจกรรมอื่น ๆ ค่าวัสดุและอุปกรณ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าซ่อมแซมบำรุงอาคารสถานที่ ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาครุภัณฑ์ ค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์ ค่าใช้จ่ายสำนักงาน ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายงานห้องสมุด (ค่าหนังสือ/วารสาร) ค่าใช้จ่ายงานพัฒนาบุคลากร ค่าใช้จ่ายงานวิชาการ ค่าใช้จ่ายงานวิจัยและพัฒนานวัตกรรม ค่าใช้จ่ายงานพัฒนานักเรียน

3.4 ต้นทุนการผลิตรวม (Full Cost ; FC) หมายถึง ผลรวมของต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการผลิต

4. กิจกรรม (Activity) คือ หน่วยการปฏิบัติงาน ที่บอกว่างานการผลิตนักเรียนต้องทำอะไรบ้าง/สิ่งที่โรงเรียนปฏิบัติกิจกรรมจะเป็นตัวแปรเปลี่ยนทรัพยากรและสิ่งนำเข้าต่าง ๆ ออกมาเป็นผลได้

5. ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) หมายถึง สาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน ซึ่งจะเกิดขึ้นก่อนกิจกรรมเสมอและใช้เป็นฐานในการคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน

6. ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Cost) หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ

7. ต้นทุนแบบดั้งเดิม (Traditional Costing) หมายถึง ต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรืองานต่าง ๆ จะเริ่มต้นด้วยการรวบรวมต้นทุนทางตรงเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เสียก่อน โดยติดตามต้นทุนทางตรงได้จากเอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ขึ้นต่อไปคือการระบุว่า ต้นทุนทางอ้อมของผลิตภัณฑ์ประกอบด้วยรายการอะไรบ้างแล้วจัดสรรต้นทุนทางอ้อมให้กับผลิตภัณฑ์ตามเกณฑ์ที่เหมาะสม โดยจัดสรรต้นทุนทางอ้อม (ค่าใช้จ่ายการผลิตหรือต้นทุนแปรสภาพ) เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์หรืองานต่าง ๆ โดยใช้ปริมาณเป็นเกณฑ์

8. การวิเคราะห์กิจกรรม หมายถึง การกำหนดหรือระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะการดำเนินงานของกิจการ เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่จะระบุเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน และการสร้างตัววัดผล การปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง