

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการจัดทำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม กรณีศึกษา โรงเรียนตัวอย่างศึกษาจำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาของนักเรียนที่สำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552 โดยมีสมมติฐานของการวิจัย ดังนี้

H1: ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนระดับ ปวช. ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม น้อยกว่า ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม

H2: ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนระดับ ปวส. ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม มากกว่า ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม

สรุปวิธีดำเนินการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้ ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ สถานศึกษาเอกชนที่จัดตั้งและทำการสอนในประเทศไทย โดยมีกลุ่มตัวอย่างเพียงสถานศึกษาเดียวคือ โรงเรียนตัวอย่างศึกษา ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลด้านต้นทุนการผลิตนักเรียนตามงบประมาณของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา เป็นข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี (ปีการศึกษา 2550 – 2552) โดยคิดต้นทุนจากนักเรียนในขณะนั้น ทั้ง 3 ชั้นปี (ปวช. ชั้นปีที่ 1 – 3) ปวส.ชั้นปีที่ 1-2 เป็นข้อมูลย้อนหลัง 2 ปี (ปีการศึกษา 2551 – 2552) สำหรับเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลของงานวิจัย ผู้วิจัยดำเนินการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง โดยเก็บต้นทุนที่เกี่ยวกับการผลิตนักเรียนทั้งหมดจากรายงานทางการเงินประจำปีการศึกษา 2550 – 2552 ข้อมูลด้านโครงสร้างของโรงเรียนเก็บจากข้อมูลพื้นฐานของโรงเรียน เพื่อนำมาวิเคราะห์ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนักเรียน ข้อมูลด้านนักเรียนเก็บจากงานทะเบียนโรงเรียน เพื่อนำมาใช้ประกอบในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน ข้อมูลด้านบุคลากรจากฝ่ายบุคคล เพื่อนำมาใช้ประกอบในการจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าต้นทุนการผลิตนักเรียน ข้อมูลด้านงบประมาณที่ได้รับจัดสรร(ใช้จริง)ทั้งหมด จากเอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปีการศึกษา 2550 – 2552 ของงานแผนงาน-งบประมาณ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยใช้สถิติพื้นฐานในการวิเคราะห์ข้อมูลในลักษณะพรรณนาเพื่อบรรยายลักษณะของข้อมูลต้นทุน ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) และ ค่าร้อยละ (Percentage)

สรุปผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตนักเรียนของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552 สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. จำนวนนักเรียนของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552 ที่นำมาใช้วิจัยมีจำนวนรวม 1,648 คน 1,563 คน และ 1,546 คนตามลำดับ

2. จำนวนบุคลากรของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552 มีจำนวน 95 คน 93 คน และ 95 คน ตามลำดับโดยกลุ่มที่ทำหน้าที่สอน มีจำนวน 30 คน 27 คน 32 คน ตามลำดับ กลุ่มที่ทำหน้าที่สอนและปฏิบัติหน้าที่ส่งเสริม/สนับสนุนการศึกษา มีจำนวน 24 คน 25 คน 28 คน ตามลำดับ และกลุ่มที่ทำหน้าที่บริหารและส่งเสริม/สนับสนุนการศึกษา มีจำนวน 41 คน 41 คน 35 คน ตามลำดับ

ตอนที่ 2 ข้อมูลด้านงบประมาณ

งบประมาณต้นทุนงบประมาณต้นทุนการผลิตนักเรียนจริงของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550 – 2552 มีจำนวนที่มากขึ้นทุกปี คือ 37,156,798.54 บาท 38,901,023.21 บาท 40,719,543.83 บาท อัตราการเพิ่มจากปี 2550 – 2551 คิดเป็นร้อยละ 4.48 อัตราการเพิ่มจากปี 2551 -2552 คิดเป็นร้อยละ 4.47

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์ต้นทุนแบบดั้งเดิม

1. ข้อมูลต้นทุนจำแนกตามส่วนประกอบของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วย ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง และต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550 - 2552 ต้นทุนค่าแรงงานทางตรง มีจำนวน 6,821,103.20 บาท 6,628,359.53 บาท 6,626,898.44 บาท ตามลำดับ ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต มีจำนวน 30,335,695.34 บาท 32,272,663.68 บาท 34,092,645.39 บาท ตามลำดับ

2. ต้นทุนการผลิตนักเรียนแต่ละระดับการศึกษาและสาขาวิชา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552 ดังตารางที่ 5-1

ตารางที่ 5-1 ต้นทุนการผลิตนักเรียนตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม
ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552

ต้นทุนการผลิตนักเรียนตามระดับการศึกษา และสาขาวิชา		ปีการศึกษา		
		2550	2551	2552
ปวช.	การบัญชี	6,703,996.47	6,757,274.94	7,343,843.39
	การขาย	7,616,535.18	8,882,647.90	8,436,981.04
	คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	8,071,056.14	8,995,341.88	12,203,571.05
ปวส.	การบัญชี	2,768,564.22	2,909,749.77	2,822,172.18
	การตลาด	3,122,990.78	3,915,536.43	3,690,330.26
	คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	8,873,654.75	7,440,472.29	6,222,645.90

3. ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนโดยเฉลี่ย จำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาของ
โรงเรียนตัวอย่างศึกษา โดยระดับ ปวช. นำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนทั้งสามปีมาถัวเฉลี่ย
(2550 - 2552) และระดับ ปวส. นำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนสองปีมาถัวเฉลี่ย (2551 - 2552)
ผลปรากฏดังตารางที่ 5-2

ตารางที่ 5-2 ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนโดยเฉลี่ยของผู้สำเร็จการศึกษาระดับปีการศึกษา 2552
จำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ของโรงเรียน
ตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552

ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนโดยเฉลี่ย	ปีการศึกษา			เฉลี่ย
	2550	2551	2552	
ระดับ ปวช.	21,478.62	23,875.53	25,603.27	23,652.47
การบัญชี	22,125.40	24,751.92	25,949.98	24,275.77
การขาย	21,455.03	23,750.40	25,801.17	23,668.86
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	20,855.44	23,124.27	25,058.67	23,012.79
ระดับ ปวส.	-	26,700.92	27,889.35	27,295.14
การบัญชี	-	27,193.92	27,136.27	27,165.10
การตลาด	-	23,730.52	25,104.29	24,417.41
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	-	29,178.32	31,427.50	30,302.91

ตอนที่ 4 การวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรม

1. วิเคราะห์และระบุกิจกรรม ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550 – 2552 การระบุกิจกรรม ดูจากโครงสร้าง/คู่มือการดำเนินงานและกิจกรรมต่าง ๆ ของโรงเรียน ตัวอย่างศึกษา โดยแบ่งตามศูนย์กิจกรรม 5 ศูนย์ มีกิจกรรม 13 กิจกรรม คือ 1) ศูนย์กิจกรรม การวางแผน ประกอบด้วย 1.1) การจัดทำแผน 2) ศูนย์กิจกรรมเตรียมจัดการเรียนการศึกษา ประกอบด้วย 2.1) การจัดตารางสอนและผู้สอน ตารางกิจกรรมและอาจารย์ที่ปรึกษาประจำชั้นเรียน 2.2) จัดทำข้อทดสอบ แผนการจัดการเรียนรู้ วิเคราะห์รายวิชา 2.3) ทบทวนข้อตกลงและประชาสัมพันธ์ รับสมัคร/มอบตัว/ลงทะเบียน/ปฐมนิเทศและประชุมผู้ปกครองนักเรียนใหม่ 3) ศูนย์กิจกรรมจัดการศึกษา ประกอบด้วย 3.1) การสอนและการนิเทศภายใน 3.2) การจัดกิจกรรม และการนิเทศกิจกรรมนักเรียน 4) ศูนย์กิจกรรมประเมินและรับรองผลการศึกษา ประกอบด้วย 4.1) การทดสอบและประเมินผลสัมฤทธิ์นักเรียน อนุเมติและรับรองผลการศึกษา 5) ศูนย์กิจกรรม ส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษา ประกอบด้วย 5.1) งานบุคลากร ชุรการ-สารบรรณ ผลิตเอกสาร จัดซื้อ-จัดจ้าง 5.2) งานทะเบียนนักเรียน แนะนำ แนว ปกครอง และสวัสดิการนักเรียน 5.3) งาน ห้องสมุด สื่อทัศนศึกษา และอาคารสถานที่ 5.4) งานบัญชี-การเงิน 5.5) การควบคุมวัสดุครุภัณฑ์ งบประมาณและติดตามผล 5.6) การวิจัยและพัฒนา ตรวจสอบติดตามคุณภาพภายใน

2. คำนวณหาต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรม โดยจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตตาม งบประมาณ(ใช้จริง) เข้าสู่ 13 กิจกรรม ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550 - 2552 ผลปรากฏดังตารางที่ 5-3

ตารางที่ 5-3 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรม ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552

กิจกรรม	ปีการศึกษา		
	2550	2551	2552
1.1 การจัดทำแผน	670,441.10	752,720.85	751,012.65
2.1 การจัดการการสอนและผู้สอน ตารางกิจกรรมและ อาจารย์ที่ปรึกษาประจำชั้นเรียน	900,465.93	931,850.46	913,105.56
2.2 จัดทำข้อทดสอบ แผนการจัดการเรียนรู้ วิเคราะห์ รายวิชา	1,045,157.49	1,085,191.61	1,076,484.83
2.3 ทบทวนข้อตกลงและประชาสัมพันธ์ รับสมัคร/ มอบตัว/ลงทะเบียน/ปฐมนิเทศและประชุมผู้ปกครอง นักเรียนใหม่	1,696,492.90	1,786,227.26	1,747,062.54
3.1 การสอนและการนิเทศภายใน	7,386,064.74	7,811,317.10	9,314,365.98
3.2 การจัดกิจกรรมและการนิเทศกิจกรรมนักเรียน	3,541,461.41	3,638,301.19	3,998,651.92
4.1 การทดสอบและประเมินผลสัมฤทธิ์นักเรียน อนุมติและรับรองผลการศึกษา	1,406,432.40	1,496,460.91	1,501,038.29
5.1 งานบุคลากร ธุรการ-สารบรรณ ผลิตเอกสาร จัดซื้อ-จัดจ้าง	3,223,065.16	3,339,266.52	3,282,881.96
5.2 งานทะเบียนนักเรียน แนะนำ ปกครอง และ สวัสดิการนักเรียน	2,216,615.46	2,361,793.67	2,482,244.38
5.3 งานห้องสมุด สื่อทัศนศึกษา และอาคารสถานที่	4,229,055.01	4,695,655.51	4,587,804.19
5.4 งานบัญชี-การเงิน	1,697,067.62	1,834,830.57	1,856,072.71
5.5 การควบคุมวัสดุครุภัณฑ์ งบประมาณและติดตาม ผล	1,808,388.02	1,993,645.39	2,047,669.74
5.6 การวิจัยและพัฒนา ตรวจสอบติดตามคุณภาพภายใน	514,988.10	545,402.64	534,250.64
รวมต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งสิ้น	30,335,695.34	32,272,663.68	34,092,645.39

3. วิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนและจำนวนตัวหลักต้นทุนกิจกรรม โดยนำ 13 กิจกรรม มาวิเคราะห์หาตัวหลักต้นทุนประกอบด้วย กิจกรรม 1.1 ใช้จำนวนโครงการ กิจกรรม 2.1, 5.5 ใช้จำนวนเอกสารแบบฟอร์ม กิจกรรม 2.2 ใช้จำนวนรายวิชา กิจกรรม 2.3, 4.1, 5.2 ใช้จำนวน

นักเรียน กิจกรรม 3.1 ใช้จำนวนชั่วโมงการสอน กิจกรรม 3.2 ใช้จำนวนกิจกรรม กิจกรรม 5.1, 5.3, 5.4 ใช้จำนวนครั้งในการให้บริการ กิจกรรม 5.6 ใช้จำนวนครั้งในการดำเนินการ แต่เนื่องจากการดำเนินงานตามกิจกรรมของโรงเรียน เป็นการใช้ทรัพยากรร่วมกันไม่สามารถแยกระดับการศึกษาและสาขาวิชาของจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามกิจกรรมได้ ผู้วิจัยจึงใช้หลักการประมาณการแทนการเก็บค่าจริงเพื่อกำหนดสัดส่วนจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามค่าน้ำหนักภาระงาน

4. จัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรมจำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา โดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเข้าสู่ระดับการศึกษาและสาขาวิชาในช่วงปีการศึกษา 2550-2552 ผลปรากฏดังตารางที่ 5-4

ตารางที่ 5-4 ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตตามกิจกรรม จำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550 - 2552

ต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิต ตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา	ปีการศึกษา		
	2550	2551	2552
ระดับ ปวช.			
การบัญชี	4,975,422.81	5,495,073.72	5,960,963.77
การขาย	5,627,315.65	6,187,908.90	6,553,524.65
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	5,711,084.34	6,749,084.34	8,139,061.44
ระดับ ปวส.			
การบัญชี	3		
การตลาด			
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ			

5. ต้นทุนการผลิตนักเ
และสาขาวิชา ในช่วงปีการศึกษา

ตารางที่ 5-5 ต้นทุนการผลิตนักเรียนตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
ของโรงเรียนตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552

ต้นทุนการผลิตนักเรียนตามระดับการศึกษา และสาขาวิชา		ปีการศึกษา		
		2550	2551	2552
ปวช.	การบัญชี	6,101,921.91	6,579,472.67	7,064,044.77
	การขาย	6,709,160.17	7,348,243.16	7,779,448.10
	คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	6,711,769.56	7,712,394.12	9,603,228.67
ปวส.	การบัญชี	4,105,053.97	4,149,324.78	4,146,137.91
	การตลาด	4,513,065.66	4,871,246.69	4,547,760.46
	คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	9,015,827.27	8,240,341.79	7,578,923.92

ตารางที่ 5-6 ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนโดยเฉลี่ยของผู้สำเร็จการศึกษาระดับปีการศึกษา 2552
จำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ของโรงเรียน
ตัวอย่างศึกษา ในช่วงปีการศึกษา 2550-2552

ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน โดยเฉลี่ย	ปีการศึกษา			เฉลี่ย
	2550	2551	2552	
ระดับ ปวช.	18,793.49	21,191.52	22,823.60	21,001.90
การบัญชี	20,138.36	24,100.63	24,961.29	23,066.76
การขาย	18,899.04	19,647.71	23,790.36	20,779.04
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	17,343.07	19,826.21	19,719.16	18,962.81
ระดับ ปวส.	-	33,538.84	36,360.42	34,949.63
การบัญชี	-	38,778.74	39,866.71	39,322.73
การตลาด	-	29,522.71	30,937.15	30,229.93
คอมพิวเตอร์ธุรกิจ	-	32,315.07	38,277.39	35,296.23

ตอนที่ 5 เปรียบเทียบร้อยละความแตกต่างของผลการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนแบบดั้งเดิม ตามระดับการศึกษาและสาขาวิชาของนักเรียนที่สำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552 โรงเรียนตัวอย่างศึกษา

1. ระดับการผลิตนักเรียนประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน สาขาวิชาการบัญชี พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนน้อยกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 5.24 สาขาวิชาการขาย พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนน้อยกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 13.91 สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนน้อยกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 21.36

2. ระดับการผลิตนักเรียนประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน สาขาวิชาการบัญชี พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนมากกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 30.92 สาขาวิชาการตลาด พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนมากกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 19.23 สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ พบว่า แบบฐานกิจกรรมมีต้นทุนการผลิตต่อคนมากกว่าแบบดั้งเดิม ร้อยละ 14.15

อภิปรายผลการวิจัย

จากการวิจัยและเปรียบเทียบต้นทุนฐานกิจกรรมกับต้นทุนแบบดั้งเดิม จำแนกตามระดับการศึกษาและสาขาวิชา ของนักเรียนที่สำเร็จการศึกษาในปีการศึกษา 2552 สามารถอภิปรายผลการศึกษาโดยพิจารณาตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 เปรียบเทียบร้อยละความแตกต่างของผลการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนแบบดั้งเดิม ของต้นทุนการผลิตนักเรียนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) สาขาวิชาการบัญชี สาขาวิชาการขาย สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ พบว่า ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมน้อยกว่าระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าที่เป็นเช่นนี้อาจเป็นเพราะว่า การคำนวณต้นทุนแบบดั้งเดิมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยจำนวนนักเรียนเป็นเกณฑ์ ซึ่งนักเรียนระดับ ปวช. ต้องใช้เวลาเรียน 3 ปีจึงจะสำเร็จการศึกษา ประกอบกับกระบวนการผลิตของแต่ละสาขาวิชาแตกต่างกันบางส่วน ที่จำนวนชั่วโมงการเรียนและค่าใช้จ่ายการผลิต จึงทำให้ต้นทุนการผลิตนักเรียนแบบดั้งเดิมมากกว่าต้นทุนฐานกิจกรรม สอดคล้องกับ งานวิจัยของ ชูศรี เทียศิริเพชร (2546) ได้ศึกษาเรื่อง แนวทางการจัดทำต้นทุนกิจกรรมของคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท พบว่า การเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิมกับต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนต่อหน่วย FTS ตามวิธีต้นทุนเดิมเท่ากับ 29,417.59 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าวิธีต้นทุนกิจกรรมซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วย

เท่ากับ 19,604.38 บาท ถ้ารวมค่าเสื่อมราคาแล้วต้นทุนต่อหน่วยทั้งสิ้นเท่ากับ 21,805.41 บาท งานวิจัยของ วราภรณ์ ผ่องพลใส (2545) ได้ศึกษาถึงการนำระบบ ABC ไปประยุกต์ใช้ในองค์กร ซึ่งเป็นกรณีศึกษาบริษัทตัวอย่าง โดยการนำระบบบัญชีแบบเดิม และระบบบัญชีแบบ ABC มาเปรียบเทียบเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าที่เกิดขึ้นจากระบบบัญชีทั้ง 2 แบบ จากผลการศึกษา พบว่า การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าในระบบแบบ ABC จะได้ผลลัพธ์ที่ต่ำกว่าการคำนวณด้วยวิธีระบบบัญชีแบบเดิม ดังนั้นระบบบัญชีแบบ ABC จะมีความถูกต้อง และสามารถสะท้อนความเป็นจริงได้มาก ซึ่งทำให้กิจการสามารถเพิ่มประสิทธิภาพทางด้านการแข่งขันได้

สมมติฐานที่ 2 เปรียบเทียบร้อยละความแตกต่างของผลการวิเคราะห์ต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนแบบดั้งเดิม ของต้นทุนการผลิตนักเรียนระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) สาขาวิชาการบัญชี สาขาวิชาการตลาด สาขาวิชาคอมพิวเตอร์ธุรกิจ พบว่า ต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน ทุกสาขาวิชาตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมากกว่าระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าเป็นเช่นนั้นเพราะว่า วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะมุ่งเน้นถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุนของผลิตภัณฑ์ในแต่ละกิจกรรม และให้ความสำคัญที่กิจกรรม ซึ่งนักเรียนระดับ ปวส. มีจำนวนกิจกรรมที่มากกว่าระดับ ปวช. สอดคล้องกับ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และ ธีรยุทธ วัฒนาสุโข (2544) ได้กล่าวว่า สมมติฐานของการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมต่างกับการคิดต้นทุนแบบเดิม คือ การคิดต้นทุนแบบเดิมให้ความสำคัญที่ตัวผลิตภัณฑ์ และตั้งสมมติฐานว่าผลิตภัณฑ์ทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ส่วนการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะให้ความสำคัญที่กิจกรรม และตั้งสมมติฐานที่สมเหตุสมผลกว่า คือ กิจกรรมทำให้เกิดค่าใช้จ่าย และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนทำให้เกิดการทำกิจกรรม และ Stuer & Telyukov (2000) ได้ให้สมมติฐานไว้ใกล้เคียงกันว่าการวิเคราะห์ต้นทุนแบบเดิม ต้นทุนจะขึ้นอยู่กับทรัพยากรที่ใช้ในการบริการหรือการผลิต แต่แนวคิดของต้นทุนกิจกรรมจะบอกว่าต้นทุนของการบริการหรือการผลิตจะขึ้นอยู่กับกิจกรรมในขณะที่กิจกรรมจะเป็นตัวใช้ทรัพยากร และยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Pirttila & Hautaniemi (1994) ได้นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ามาจัดการเกี่ยวกับการบริหารต้นทุน โลจิสติกส์ในด้านการกระจายสินค้าในคลังสินค้า โดยยกเว้นในส่วนของต้นทุนการขนส่งของบริษัทกรณีศึกษา ซึ่งมีวิธีในการศึกษาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมคือ เก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรม กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน หรือเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน เพื่อนำไปสู่การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย และเปรียบเทียบต้นทุนในการกระจายสินค้าระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อให้ทราบถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของการกระจายสินค้า ผลการวิจัยพบว่า การคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุน

ฐานกิจกรรมนั้น ไม่เพียงแต่จะคำนวณได้เฉพาะต้นทุนของสินค้าเท่านั้น แต่ยังสามารถคำนวณถึงต้นทุนของกลุ่มลูกค้าได้อีกด้วย ซึ่งระบบต้นทุนแบบเดิมไม่สามารถที่จะคำนวณได้

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยเรื่อง แนวทางการจัดทำต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และการเปรียบเทียบกับระบบต้นทุนแบบดั้งเดิม ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับโรงเรียนตัวอย่างศึกษาและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1.1 ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมก่อน และจัดให้มีการประชุมทำความเข้าใจแก่บุคลากรทุกระดับ ในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในโรงเรียน เพื่อให้เกิดความเข้าใจและการร่วมมือของบุคลากรทุกระดับ ซึ่งจะนำไปสู่ความสำเร็จในการนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ในโรงเรียน

1.2 ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เนื่องจากการดำเนินงานในโรงเรียนมีความเสี่ยงอยู่มากหากศึกษาและสามารถนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้จะทำให้การดำเนินงานของโรงเรียนสามารถแข่งขันกับคู่แข่งได้ทำให้ผลตอบแทนที่ได้รับจะมีอัตราที่สูงขึ้น

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

จากการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยขอเสนอแนะข้อคิดเห็นดังนี้

2.1 ควรศึกษาผลกระทบของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีต่อผลการดำเนินงานของโรงเรียน

2.2 ควรศึกษาผลกระทบของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่มีต่อผลการดำเนินงานของธุรกิจประเภทอื่น ๆ

2.3 ควรศึกษาการเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตนักเรียนต่อคน ตามระบบต้นทุนแบบดั้งเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมหลาย ๆ สถาบันการศึกษาในระดับเดียวกัน