

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเรื่อง “การประยุกต์ต้นทุนการผลิตนักศึกษาในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เพื่อเป็นแนวทางการในการคิดต้นทุนและค่าใช้จ่าย ๆ เข้าไปในกิจกรรมของวิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส ผู้ศึกษาได้แบ่งหัวข้อดังต่อไปนี้

1. ประวัติของวิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์
2. แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน
3. แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ประวัติวิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส มหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์

ความเป็นมา

วิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส เดิมคือ "โรงเรียนช่างไม้นราธิวาส" ตั้งอยู่เลขที่ 49 ถนนระแงะ มรรคา ต.บางนาค อ.เมือง จ.นราธิวาส อันเป็นที่ตั้งปัจจุบันของวิทยาลัย เปิดสอนครั้งแรกในปี พ.ศ. 2481 มีครูจำนวน 5 คน ครูใหญ่คนแรกคือ "นายแจ่ม พรหมเพชร"

ปี พ.ศ. 2484 เกิดสงครามโลกครั้งที่ 2 ญี่ปุ่นบุกทางภาคใต้ของประเทศไทยทำให้ประชาชนต้องหนีสงคราม จึงไม่มีนักเรียนมาเรียน โรงเรียนช่างไม้นราธิวาสจึงต้องหยุดการเรียนการสอน บริเวณโรงเรียนถูกทิ้งให้ว่างเปล่าอยู่ประมาณ 6-7 ปี

ปี พ.ศ. 2491 กรมอาชีวศึกษาได้จัดตั้ง "โรงเรียนการช่างสตรีนราธิวาส" ขึ้นในพื้นที่โรงเรียนช่างไม้นราธิวาส โดยมีนางสาวประไพ บุณธรรม รักษาการในตำแหน่งครูใหญ่

ต่อมาในวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2498 กรมอาชีวศึกษา ได้เปิดโรงเรียนช่างไม้ขึ้นมาใหม่ที่อำเภอตากใบชื่อ "โรงเรียนช่างไม้ตากใบ" ในบริเวณวัดชลธาราสিংเห มีนายประเทียบ แก้วเพชร เป็นครูใหญ่ เปิดทำการสอนที่อำเภอตากใบ เป็นเวลา 10 ปี

ปี พ.ศ. 2499 นางปราณี อนุกุล ได้มาดำรงตำแหน่งรักษาการในตำแหน่งครูใหญ่โรงเรียนการช่างสตรีนราธิวาส

ครูใหญ่คนต่อมาคือ นายกระจำจ กฤษณพันธ์ ได้ย้ายโรงเรียนช่างไม้ตากใบมาอยู่ในตัวจังหวัดนราธิวาส เลขที่ 14 ถนนพนาสมถ์ ต.โคกเคียน อ.เมือง จ.นราธิวาส และตั้งชื่อว่า "โรงเรียนการช่างนราธิวาส" เปิดทำการสอนเมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2507

ต่อมา นายธรรมนุญ สุวรรณศิลป์ มาดำรงตำแหน่งครูใหญ่ ในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2511 และได้มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงหลักสูตร เป็นการสอนระดับมัธยมศึกษาตอนปลาย สายอาชีพ ประเภทช่างอุตสาหกรรม ใช้เวลาเรียน 3 ปี (ม.ศ.4-ม.ศ.6)

เดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2516 ได้เปลี่ยนชื่อจาก "โรงเรียนการช่างสตรี" มาเป็น "โรงเรียนอาชีวศึกษานราธิวาส"

วันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2519 กรมอาชีวศึกษาได้สั่งให้โรงเรียนการช่างนราธิวาสกับโรงเรียนอาชีวศึกษานราธิวาส รวมกันเป็น โรงเรียนเดียวกัน ตั้งชื่อใหม่ว่า "โรงเรียนเทคนิคนราธิวาส" และให้นางสาวปราณี อนุกุล รักษาการในตำแหน่งอาจารย์ใหญ่

ต่อมาเดือนเมษายน พ.ศ. 2520 นายวิทยา ทองขาว ได้มาดำรงตำแหน่งอาจารย์ใหญ่ โรงเรียนเทคนิคนราธิวาส

ในปี พ.ศ. 2523 นายวิทยา ทองขาว เดินทางไปดูงานประเทศเยอรมัน นายบรรจง สนิทชาติ ผู้ช่วยอาจารย์ใหญ่ทำหน้าที่รักษาการในตำแหน่งอาจารย์ใหญ่โรงเรียนเทคนิคนราธิวาส

วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2523 กรมอาชีวศึกษาได้ประกาศยกฐานะขึ้นเป็นวิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส

วันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ. 2546 คณะรัฐมนตรีได้อนุมัติในหลักการให้จัดตั้งมหาวิทยาลัยที่จังหวัดนราธิวาสและจังหวัดนครพนม โดยการหลอมรวมสถาบันการศึกษาที่มีอยู่แล้วในจังหวัด เพื่อจะได้ใช้ทรัพยากรร่วมกันให้เกิดประโยชน์สูงสุด มีการลงทุนน้อยที่สุดเท่าที่สามารถจะทำได้ โดยไม่ขัดต่อปรัชญาการศึกษาและภารกิจของสถาบันการศึกษาเดิม การบริหารจัดการและการดำเนินการมีความสอดคล้องและเหมาะสมกับสภาพการณ์ของประเทศ ทั้งนี้เนื่องจากจังหวัดนราธิวาสและจังหวัดนครพนมเป็นจังหวัดที่ตั้งอยู่ในตำแหน่งทางภูมิศาสตร์ที่เป็นรอยต่อออกไปสู่ประเทศเพื่อนบ้าน การจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาที่จังหวัดนราธิวาสและจังหวัดนครพนมนอกจากจะเป็นการกระจายโอกาสทางการศึกษาระดับอุดมศึกษาให้กับประชาชนในพื้นที่และจังหวัดใกล้เคียงแล้วยังมีโอกาที่จะรองรับการศึกษาต่อและการใช้บริการทางการอุดมศึกษาของประชาชนในประเทศเพื่อนบ้าน ได้อีกด้วย

ปัจจุบันพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชชนรินทร์ พ.ศ. 2548 ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548 และได้บังคับใช้เมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548 โดยหลอมรวมกิจการ ทรัพย์สิน งบประมาณ รายได้ หนี้สิน บุคลากรของสถาบันการศึกษาที่มีศักยภาพในการพัฒนาในจังหวัดนราธิวาสจำนวน 4 สถาบัน คือ วิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส วิทยาลัยเกษตรและเทคโนโลยีนราธิวาส วิทยาลัยการอาชีพตากใบ สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา กระทรวงศึกษาธิการและวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนีนราธิวาส สังกัดสำนักงาน

ปลัดกระทรวงสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข จัดตั้งเป็นมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์ โดยมอบหมายให้วิทยาลัยเทคนิคนราธิวาสเป็นศูนย์ประสานงานและบริหาร โครงการมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์

ปรัชญา วิสัยทัศน์ และพันธกิจ

1. ปรัชญา วิสัยทัศน์ และพันธกิจของมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์

ปรัชญา

ศึกษา วิจัยวิชาชีพด้านวิทยาศาสตร์เทคโนโลยี วิทยาศาสตร์สุขภาพ และสังคมศาสตร์

เป็นรากฐานในการพัฒนาคน ชุมชน สังคมของ 3 จังหวัดชายแดนภาคใต้

วิสัยทัศน์

เป็นมหาวิทยาลัยชั้นนำทางการศึกษาวิชาชีพด้านวิทยาศาสตร์เทคโนโลยี วิทยาศาสตร์สุขภาพ และสังคมศาสตร์บนพื้นฐาน ความเข้มแข็งของงานวิจัย ความหลากหลายทางศิลปะและวัฒนธรรม ยึดหลักการให้โอกาสทางการศึกษา

พันธกิจ

1. ด้านการผลิตบัณฑิตและผู้สำเร็จการศึกษา

1.1 ผลิตบัณฑิต/ผู้สำเร็จการศึกษา ให้มีความรู้ความภาคภูมิใจในความหลากหลายทางวัฒนธรรม มีความรู้ความสามารถทางวิชาการ ทักษะวิชาชีพ คิดอย่างมีเหตุผล มีคุณธรรม จริยธรรม และใฝ่เรียนรู้

1.2 จัดการศึกษา โดยเน้นประชาชนในภูมิภาคที่ตั้งของมหาวิทยาลัยและประเทศใกล้เคียงเป็นสำคัญ และส่งเสริมการพัฒนาเครือข่ายความร่วมมือทางการศึกษา กับสถาบันและหน่วยงานอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ

2. ด้านผลิตผลงานวิชาการ งานสร้างสรรค์ งานวิจัย

2.1 สร้างหรือพัฒนาองค์ความรู้อย่างต่อเนื่อง และนำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาประเทศและภูมิภาคใกล้เคียง โดยเน้นการวิจัย การประยุกต์และบูรณาการภูมิปัญญาท้องถิ่นเข้ากับเทคโนโลยี เพื่อพัฒนาชุมชนและสังคม ให้เข้มแข็ง มีสันติสุขและยั่งยืน

2.2 ส่งเสริมและพัฒนาเครือข่ายความร่วมมือทางการวิจัย งานสร้างสรรค์ และการผลิตผลงานทางวิชาการกับสถาบันและหน่วยงานอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ

3. ด้านบริการวิชาการและวิชาชีพ

3.1 ให้บริการทางวิชาการและวิชาชีพ ถ่ายทอดความรู้และเทคโนโลยีที่เป็นประโยชน์ เพื่อพัฒนาศักยภาพในการผลิตและบริการชุมชน สังคม และประเทศ ตลอดจนการขึ้นทางเลือกที่ดีแก่ชุมชนและสังคม

3.2 ส่งเสริมและพัฒนาเครือข่ายความร่วมมือทางการศึกษา กับสถาบันและหน่วยงาน
อื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ

4. ด้านทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมและการกีฬา

ทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ส่งเสริมและสนับสนุนการกีฬาและนันทนาการ

5. ด้านกาพัฒนาโครงสร้างและระบบการบริหาร

5.1 พัฒนาโครงสร้างและระบบบริหารตามหลักของการบริหารจัดการที่ดี เพื่อสร้าง
องค์กรแห่งการเรียนรู้และปรับตัวให้ทันกับการเปลี่ยนแปลง

5.2 เสริมสร้างการเห็นคุณค่าในความหลากหลายทางวัฒนธรรม ศักยภาพ เจตคติ
ค่าความนิยามร่วมของบุคลากรให้ทันการเปลี่ยนแปลง

5.3 พัฒนาระบบเครือข่ายสารสนเทศและปัจจัยเกื้อหนุน เป็นศูนย์วิทยบริการแก่นักศึกษาชุมชนและประชาชน

2. ปรัชญา วิสัยทัศน์ และพันธกิจของวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา

ปรัชญา

ส่งเสริมวิชาการ เน้นด้านทักษะ มุ่งมานะกิจกรรม

วิสัยทัศน์

เป็นวิทยาลัยชั้นนำทางด้านวิชาชีพ บูรณาการความรู้ สู่ชุมชน โดยสอดคล้องกับความต้องการของท้องถิ่น

พันธกิจ

1. ผลิตบัณฑิต

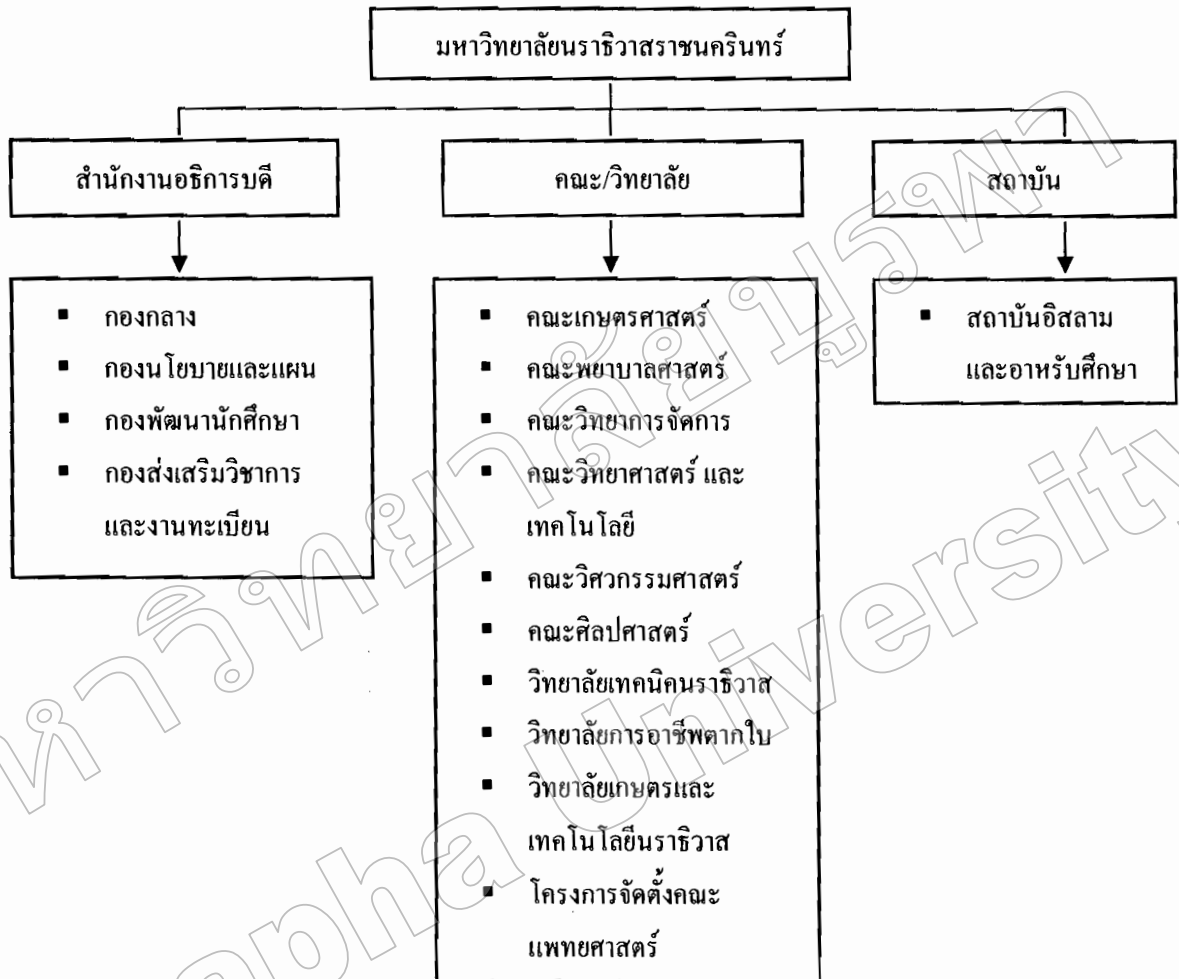
2. ผลิตผลงานวิชาการ งานสร้างสรรค์ และงานวิจัย

3. บริการวิชาการ

4. ทำนุบำรุงศิลปะ และวัฒนธรรม

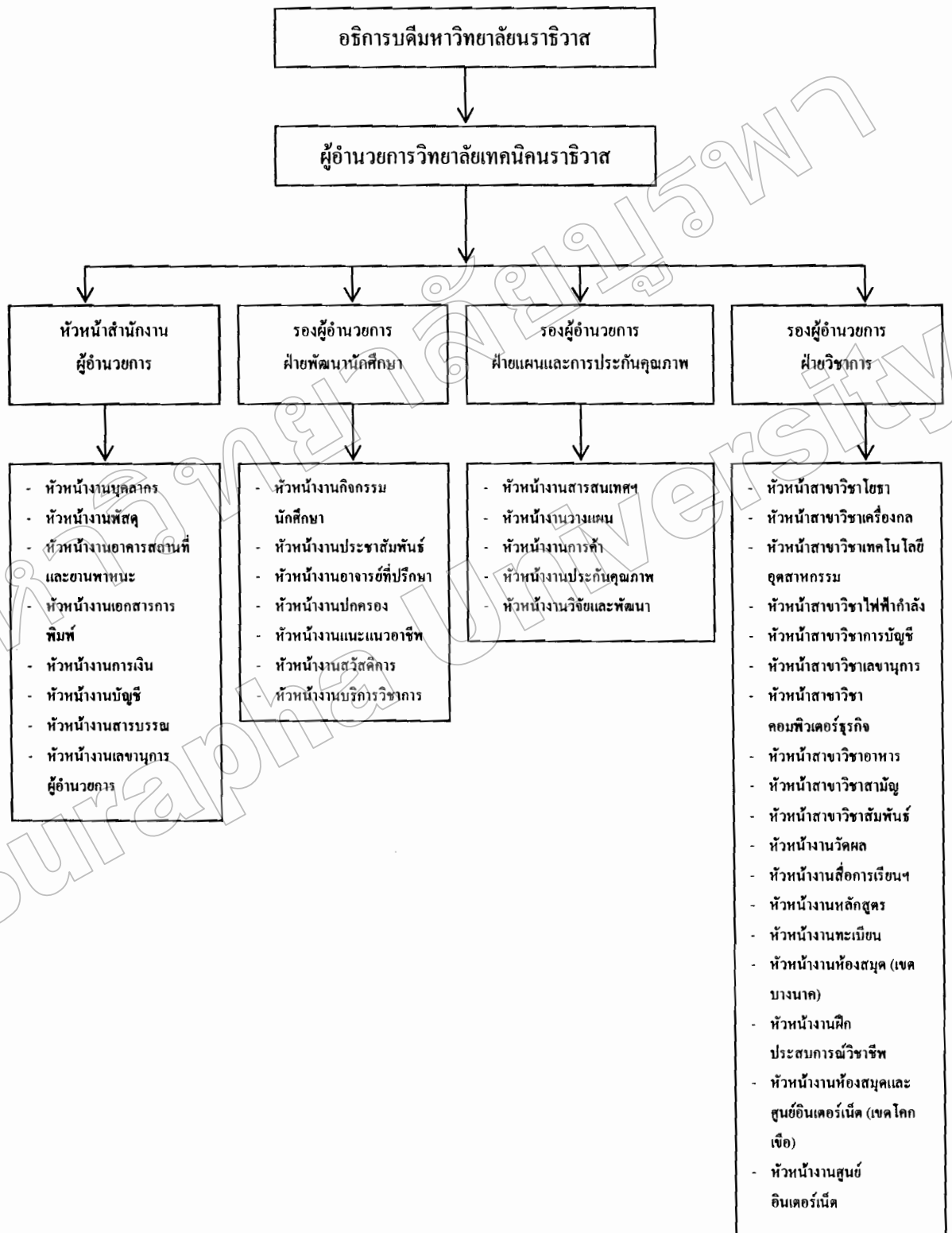
5. การบริการ และการจัดการ

โครงสร้างมหาวิทยาลัยนราธิวาสราชนครินทร์



ภาพที่ 2-1 โครงสร้างมหาวิทยาลัยนราธิวาส

โครงสร้างการบริหารงานของวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา



ภาพที่ 2-2 โครงสร้างการบริหารงานของวิทยาลัยเทคนิคนครราชสีมา

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุน

1. ความหมายของต้นทุน

ดวงมณี โกมารทัต (2540, หน้า 2-24) ได้ให้ความหมายของต้นทุนไว้ดังนี้ ต้นทุน หมายถึง มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงินของสินทรัพย์ หรือความเสียสละที่กิจการได้ลงทุนไปเพื่อให้ได้สินค้า สินทรัพย์หรือบริการต่าง ๆ ที่กิจการคาดว่าจะนำไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ในภายหลัง ต้นทุนอาจจะเกิดจากรายการหนึ่งรายการใดหรือสองรายการต่อไปนี้

1.1 รายการเงินสด หรือมีภาระหนี้สินเกิดจากการซื้อสินค้า สินทรัพย์หรือบริการต่าง ๆ มาไว้เพื่อขายหรือใช้ให้เกิดประโยชน์กับกิจการ

1.2 การเสียสละผลประโยชน์ที่ควรจะได้รับเมื่อปฏิเสธทางเลือกอื่น ๆ แล้วหันไปใช้ทางเลือกที่เป็นอยู่ในขณะนั้นแทน

ศศิวิมล มีอำพล (2550, หน้า 2-3) ได้ให้ความหมายของต้นทุนไว้ดังนี้ ต้นทุน หมายถึง เงินสด หรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสดที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งนำประโยชน์มาให้กิจการในปัจจุบันหรือในอนาคตดังนั้นในการนำมาซึ่งประโยชน์แก่กิจการในปัจจุบันหรือในอนาคตนั้นให้ได้มากที่สุดนั้นกิจการต้องพยายามลดต้นทุนให้มากที่สุดเพื่อก่อให้เกิดกำไรสูงสุดแก่กิจการ

2. การจำแนกประเภทต้นทุน

ศศิวิมล มีอำพล (2550, หน้า 2-3) ต้นทุนสามารถจำแนกได้ตามลักษณะและวัตถุประสงค์ในการใช้ต้นทุนเป็น 5 ประเภทดังนี้

2.1 การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์ของต้นทุนกับแหล่งที่เกิดต้นทุน ในการจำหน่ายต้นทุนตามความสัมพันธ์ของต้นทุนกับแหล่งที่เกิดต้นทุนนั้นจะพิจารณาว่าต้นทุนมีแหล่งเกิดจากแห่งเดียวหรือหลายแหล่ง โดยจะจำแนกต้นทุนตามวัตถุประสงค์นี้ได้ 2 ประเภทคือ

2.1.1 ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นซึ่งสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นต้นทุนของสินค้าหรือของผลิตภัณฑ์หรือของแผนกใด ตัวอย่างเช่น วัสดุทางตรง แรงงานทางตรง เป็นต้น

2.1.2 ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นซึ่งไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นต้นทุนของสินค้าหรือของผลิตภัณฑ์หรือของแผนกใด จะเป็นการใช้ร่วมกันซึ่งรวมถึงต้นทุนร่วม (Common Cost) เช่น ค่าประกันภัยโรงงาน ไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสินค้าแต่ละชนิดในจำนวนเท่าใด เป็นต้น

2.2 การจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิต

ในการจำแนกต้นทุนตามหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนั้นจะพิจารณาว่าต้นทุนนั้น

เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือไม่ แบ่งเป็น 2 ประเภท

2.2.1 ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการผลิต โดยเริ่มตั้งแต่ขบวนการแปลงสภาพวัตถุดิบจนผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป โดยกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าเป็นต้นทุนที่เกิดในขั้นตอนการผลิตจนกระทั่งผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนการผลิตจะประกอบด้วยต้นทุน 3 ชนิด ดังนี้

2.2.1.1 วัตถุดิบทางตรง (Direct Material) กิจการประเภทผลิตสินค้าจะนำวัตถุดิบ มาใช้ในการแปลงสภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูป โดยวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการแปลงสภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูปจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

2.2.1.1.1 วัตถุดิบทางตรง เป็นวัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญในการแปลงสภาพให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปและสามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าวัตถุดิบชนิดนี้เป็นวัตถุดิบที่นำมาผลิตนั้นเป็นของสินค้าสำเร็จรูปชนิดใด

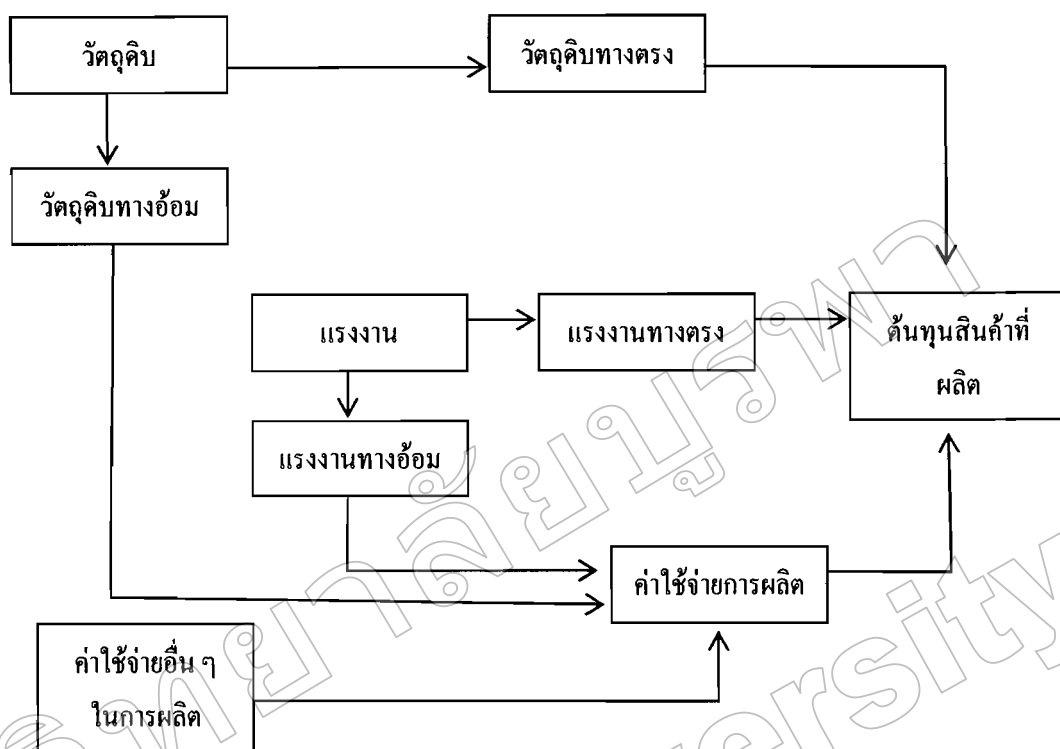
2.2.1.1.2 วัตถุดิบทางอ้อม เป็นวัตถุดิบที่ไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นวัตถุดิบที่นำมาผลิตเป็นของสินค้าสำเร็จรูปชนิดใด

2.2.1.2 แรงงานทางตรง กิจการประเภทผลิตสินค้าจะนำแรงงานมาใช้ในการผลิตโดยแรงงานจะแปลงสภาพวัตถุดิบให้อยู่ในรูปของสินค้าสำเร็จรูป โดยแรงงานที่นำมาใช้ในการแปลงสภาพเป็นสินค้าสำเร็จรูปจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

2.2.1.2.1 แรงงานทางตรง เป็นแรงงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการแปลงสภาพวัตถุดิบเป็นสินค้าสำเร็จรูปโดยสามารถระบุแจ่มแจ้งได้ชัดเจนว่าแรงงานนี้เป็นแรงงานที่นำมาผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดใด ดังนั้นแรงงานทางตรงถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิต

2.2.1.2.2 แรงงานทางอ้อม เป็นแรงงานที่หน้าที่ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงในการแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ไม่สามารถระบุแจ่มแจ้งได้ชัดเจนว่าแรงงานนี้ทำงานให้กับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปชนิดใด แต่อย่างไรก็ตามแรงงานทางอ้อมนี้มีความจำเป็นในขบวนการผลิต

2.2.1.3 ค่าใช้จ่ายการผลิต เป็นต้นทุนที่ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป หรืออาจกล่าวได้ว่าค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง



ภาพที่ 2-3 ส่วนประกอบของต้นทุนสินค้าที่ผลิต

2.2.2 ต้นทุนที่ไม่ใช่ต้นทุนการผลิต (Non Manufacturing Cost) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะแบ่งเป็น 2 ประเภทดังนี้คือ

2.2.2.1. ค่าใช้จ่ยในการขาย (Selling Expenses) เป็นค่าใช้จ่ยทั้งหมดที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมการขายซึ่งจะเป็นรายการหนึ่งที่แสดงในส่วนค่าใช้จ่ยจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน และจัดเป็นต้นทุนงวดเวลา (Period Cost)

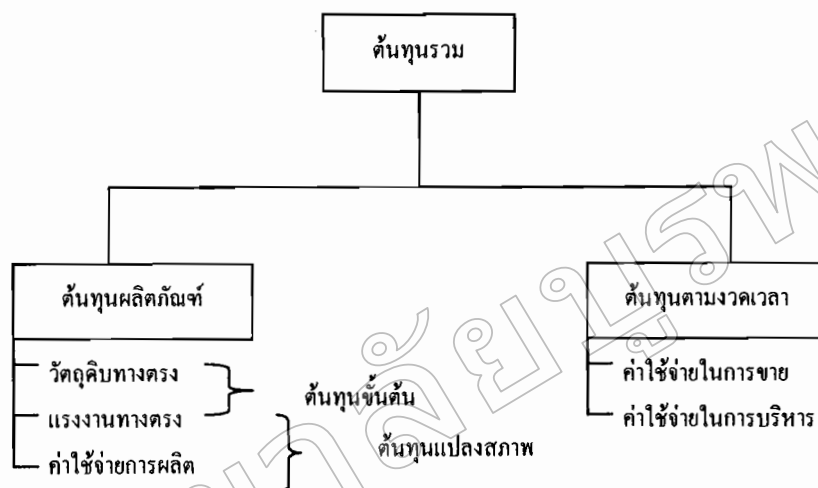
2.2.2.2. ค่าใช้จ่ยในการบริหาร (General and Administrative Expenses) เป็นค่าใช้จ่ยทั้งหมดที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมการบริหารทั่ว ๆ ไป ซึ่งจะเป็นรายการอื่กรายการหนึ่งที่แสดงในส่วนค่าใช้จ่ยจากการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน และจัดเป็นต้นทุนงวดเวลาด้วย

2.2.3 การจำแนกต้นทุนสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงิน แบ่งต้นทุนได้ 2 ประเภท คือ

2.2.3.1 ต้นทุนงวดเวลา เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในงวดเวลาใดก็ได้เกิดขึ้นเนื่องจากสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต ต้นทุนงวดเวลาเป็นต้นทุนที่นำไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ยหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่รายได้เกิดขึ้น เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์

2.2.3.2 ต้นทุนผลิตภัณฑ์ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นตามสินค้าหรือผลิตภัณฑ์มิได้

เกิดขึ้นตามเวลาหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปทั้งหมด อาจเรียกว่าต้นทุนผลิตภัณฑ์นี้ว่าต้นทุนสินค้าคงเหลือ (Inventory Costs)



ภาพที่ 2-4 สรุปต้นทุนผลิตภัณฑ์และต้นทุนงวดเวลา

2.2.4 การจำแนกต้นทุนสำหรับการตัดสินใจ

2.2.4.1 ต้นทุนเสียโอกาส เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นถ้ากิจการเลือกทางเลือกหนึ่งแต่เนื่องจากกิจการไม่เลือกทางเลือกนี้กิจการไปเลือกทางเลือกอื่น ทำให้กิจการเสียโอกาสได้รับรายได้จำนวนนี้

2.2.4.2 ต้นทุนจม เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีตและจะไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งต้นทุนจมนี้อาจไม่มีผลต่อการตัดสินใจในปัจจุบันหรือในอนาคต

2.2.4.3 ต้นทุนส่วนแตกต่าง เป็นส่วนแตกต่างระหว่างรายได้และต้นทุนระหว่างทางเลือกแต่ละทางเลือกที่นำมาพิจารณาในการตัดสินใจ

2.2.4.4 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ เป็นต้นทุนที่จะไม่เกิดขึ้นถ้ากิจการไม่เลือกทางเลือกนั้น ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้จะเป็นต้นทุนผันแปร

2.2.4.5 ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นถึงแม้ว่ากิจการตัดสินใจเลือกหรือไม่เลือกทางเลือกนั้นก็ตาม ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้มักจะเป็นต้นทุนคงที่

2.2.5 การจำแนกต้นทุนสำหรับการวางแผนและควบคุม

การวางแผนและการควบคุมมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อความอยู่รอดของกิจการเนื่องจากการวางแผนและการควบคุมที่ดีจะทำให้ต้นทุนต่ำซึ่งจะมีผลต่อกำไรของกิจการอันจะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพที่ดีแก่กิจการในการวางแผนและควบคุมของผู้บริหารนั้น

ในการวางแผนและควบคุมนั้นจะจัดแบ่งต้นทุนได้ 4 ประเภทตามพฤติกรรมต้นทุนดังนี้
คือ

- 2.2.5.1 ต้นทุนผันแปร (Variable Cost)
- 2.2.5.2 ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost)
- 2.2.5.3 ต้นทุนกึ่งผันแปรหรือต้นทุนผสม (Semi – variable Cost)
- 2.2.5.4 ต้นทุนกึ่งคงที่ (Step Costs)

แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2545, หน้า 24) ได้ให้ความหมายของต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost) ไว้ดังนี้ ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจการนั้น ๆ (ทรัพยากรดังกล่าวมักจะประกอบด้วยแรงงาน วัสดุสิ้นเปลือง เครื่องจักร พาหนะเดินทาง ระบบคอมพิวเตอร์และทรัพยากรอื่น ๆ) โดยทั่วไปต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เหล่านี้จะเก็บสะสมไว้ตามรหัสบัญชีหรือตามต้นทุนตามประเภทค่าใช้จ่าย (Cost Element) ในกรณีที่สามารถทราบถึงความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผล (Causal Relationship) ระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมกับกิจกรรมเกี่ยวข้อง ก็จะเรียกต้นทุนนั้นว่า ต้นทุนที่สามารถติดตามได้ (Traceable Cost) กระบวนการระบุต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องจะเรียกว่า Cost Mapping

ศศิวิมล มีอำพล (2550, หน้า 4-3) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนตามกิจกรรมหรือ ABC เป็นการคำนวณต้นทุนที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่กำลังเปลี่ยนไป โดยระบบต้นทุนตามกิจกรรมเป็นระบบของการจัดสรรต้นทุน โดยในขั้นตอนแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของต้นทุนคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้น ๆ ใช้ โดยเราเรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นในการคำนวณต้นทุนภายในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมนั้นว่าตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ระบบการคิดต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นระบบการบริหารต้นทุนที่ขยายวิธีการปันส่วนแบบ 2 ขั้น (Two-stage Allocation) จากที่ใช้อยู่ในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม โดยมีการระบุตัวผลักดันต้นทุน เป็นแต่ละกิจกรรม โดยตัวผลักดันต้นทุนจะเป็นข้อมูลที่สำคัญในการควบคุมและลดต้นทุน รวมถึงการนำไปใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ โดยต้นทุนของผลิตภัณฑ์จะสูงหรือต่ำเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้ กิจกรรมของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

เมื่อนำต้นทุนที่คำนวณได้ไปรวมกับต้นทุนขั้นต้น (Prime Costs) ก็จะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจึงเป็นระบบการบริหารต้นทุนแบบใหม่ที่ให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องมากกว่า ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ การสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า ส่วนผสมของผลิตภัณฑ์ การออกแบบผลิตภัณฑ์ การพัฒนากระบวนการผลิตและการจัดหาเทคโนโลยีต่างๆ อย่างมีแนวคิดและหลักการ

ความจำเป็นที่ต้องนำต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้

สภาพการแข่งขัน การผลิต เทคโนโลยี และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์

สภาพการแข่งขันในตลาดและการบริหารการผลิตในปัจจุบัน เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

อย่างเห็นได้ชัดเจน ผู้บริหารต้องการเลื่อนฐานะจากผู้ผลิตระดับประเทศเป็นผู้ผลิตระดับโลก เข้าไปแข่งขันในระดับโลกได้ มีการผลิตสินค้านานาชนิดเพื่อสนองความต้องการของลูกค้าหลายระดับ และระบบการผลิตสมัยปัจจุบันก็ได้มีการใช้เครื่องจักรแทนแรงงานคนมากขึ้น มีการจัดสายผลิตภัณฑ์เพื่อปรับขนาดและรูปแบบของผลิตภัณฑ์ให้มีความหลากหลายได้ตามความต้องการ ดังนั้น การบริหารต้นทุนแบบเดิมซึ่งเหมาะกับลักษณะการผลิตแบบเป็นจำนวนมาก แรงงานทางตรงถือเป็นปัจจัยสำคัญของการผลิต ไม่มีเครื่องจักรหรือเทคโนโลยีมากนัก และความหลากหลายของผลิตภัณฑ์มีน้อย จึงไม่เหมาะสมกับสภาพการผลิตในปัจจุบัน ข้อมูลที่ได้จะบิดเบือนไปจากความเป็นจริงมาก เนื่องจากยังคงอิงอยู่กับปริมาณการผลิตเป็นสำคัญ อีกทั้งข้อมูลยังไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนและความพยายามทั้งหมดที่กิจการได้ทุ่มเทไปกับตัวผลิตภัณฑ์นั้นแต่อย่างใด ซึ่งเมื่อนำแนวคิดต้นทุนการบัญชีกิจกรรมมาใช้แล้วก็จะสามารถแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวได้

ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมบกพร่อง

1. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม ถือว่าผลิตภัณฑ์และปริมาณการผลิตเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน จึงเน้นไปที่ตัวผลิตภัณฑ์ และแบ่งประเภทของต้นทุนออกเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ตลอดจนใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต เช่น ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์การปันส่วนเงินเดือนผู้ควบคุมคนงาน การปันส่วนในลักษณะนี้นอกจากจะทำให้ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในปริมาณมากต้องรับภาระค่าใช้จ่ายการผลิตไปมากแล้ว ยังไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอแก่ผู้บริหารถึงความยากง่ายในการผลิต ความสัมพันธ์ระหว่างผลิตภัณฑ์กับกิจกรรมต่าง ๆ ที่เป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน ตลอดจนโอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มผลผลิตและประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

2. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นการปันส่วนและการรองรับค่าใช้จ่ายการผลิตตาม แรงงานทางตรง (Direct Labor) ซึ่งไม่สอดคล้องกับโครงสร้างการผลิตในปัจจุบัน ดังนั้น

การปันส่วนแบบเดิมอาจทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) สูงหรือต่ำเกินความเป็นจริง

3. ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม มุ่งเน้นเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) ซึ่งไม่เน้นทางการบริหาร ดังนั้นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่คำนวณได้ไม่ได้รวมต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งวงจรบัญชี (Life Cycle) จึงอาจทำให้ต้นทุนสินค้าบิดเบือนไปจากความเป็นจริง

4. ระบบบริหารต้นทุนก่อให้เกิดการบิดเบือนของต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งเกิดจากการไม่ได้นำผลได้ (Output) ทั้งหมดมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ เช่น ผลผลิต อาจประกอบด้วยผลิตภัณฑ์และบริการ แต่ค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นส่วนที่เกิดจากผลิตภัณฑ์หรือบริการกลับถูกปันส่วนเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์เพียงอย่างเดียว ซึ่งทำให้ต้นทุนของผลิตภัณฑ์สูงเกินไป หากค่าใช้จ่ายในส่วนบริการมีจำนวนไม่มากเมื่อเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายทั้งหมด การปันส่วนในลักษณะดังกล่าวอาจไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนมากนัก

5. ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมมักใช้ราคาถัวเฉลี่ย เช่น การใช้อัตราค่าแรงทางตรงถัวเฉลี่ยเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ แทนที่จะใช้ราคาเฉพาะเจาะจงของปัจจัยการผลิตแต่ละชนิด

6. การปันส่วนต้นทุนรวม (Common Cost) เข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์โดยอาศัยการประมาณที่ต้องอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation) ซึ่งการประมาณดังกล่าวอาจผิดพลาด ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์บิดเบือน

รายงานของผู้บริหารยังคงยึดติดอยู่กับมาตรฐานทางบัญชี (GAAP)

ความจำเป็นในการจัดทำงบการเงินประจำงวดทำให้เกิดการแบ่งประเภทต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ และต้นทุนประจำงวด (Period Cost) ทั้งนี้เพียงเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน ซึ่งไม่ยอมรับการรวมค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนคงเหลือ แต่จะต้องนำไปหักจากค่าขายประจำงวดเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานทั้ง ๆ ที่ผู้บริหารได้ให้การสนับสนุนผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดในระดับที่แตกต่างกัน อีกทั้งวิธีการเข้าสู่ตลาด การส่งเสริมการขาย การโฆษณา รูปแบบการจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดมีความแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ความสับสนในการแบ่งแยกประเภทต้นทุน เพื่อสะท้อนให้เห็นความยากง่ายในการออกแบบ การจัดซื้อ การผลิต การตลาด และการขายสินค้า อันเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการประเมินกลยุทธ์ต่าง ๆ ทำให้ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมไม่เป็นที่ยอมรับในหมู่ผู้บริหารมากนัก

การผ่อนคลายข้อจำกัดทางการค้า (Deregulation)

อาจส่งผลให้วิธีการทางการแข่งขันของกิจการแตกต่างไปจากเดิม หากผลิตภัณฑ์และการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ถูกควบคุมโดยหน่วยงานของรัฐ กิจการจะอยู่รอดได้ด้วยการควบคุมประสิทธิภาพโดยรวม ไม่ใช่ด้วยการใช้กลยุทธ์ของการขึ้นราคาเป็นหลัก เพราะจะทำให้กิจการสูญเสียส่วนแบ่งตลาด และไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ ในกรณีเช่นนี้ผู้บริหารจะต้องหันมาให้ความสนใจกับกลยุทธ์ของการบริหารต้นทุนมากขึ้น กล่าวคือระบบการบริหารต้นทุนจะต้องไม่บิดเบือนต้นทุนผลิตภัณฑ์ ในขณะเดียวกันจะต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับ โอกาสหรือช่องทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิตและการดำเนินงานกิจการซึ่งเคยอยู่ภายใต้ข้อจำกัดอื่น ๆ แต่ภายหลังถูกบีบบังคับให้ต้องแข่งขันกับคู่แข่งรายอื่น ๆ โดยมีได้มีการเตรียมการล่วงหน้าก็จะเผชิญกับสถานการณ์ที่ไม่ต่างไปจากการผ่อนคลายข้อจำกัดทางการค้า ในสถานการณ์เช่นนี้ ระบบราคาโอน (Transferred Pricing) ที่ใช้ในการตั้งราคาผลิตภัณฑ์จะกลายเป็นระบบการตั้งราคาที่ไม่ต่างไปจากระบบการตั้งราคาของกิจการที่ตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดทางการค้า

โครงสร้างค่าใช้จ่ายการผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป คือค่าใช้จ่ายการผลิตเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกิดขึ้นมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ทำให้ต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่คำนวณขึ้นในระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม เช่น ใช้ชั่วโมงแรงงานทางตรงเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต ทำให้บิดเบือนไปจากความเป็นจริงมากขึ้น เมื่อค่าใช้จ่ายการผลิตมีมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นเช่นนี้ การบริหารค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพจึงกลายเป็นสิ่งที่จำเป็นมากขึ้น

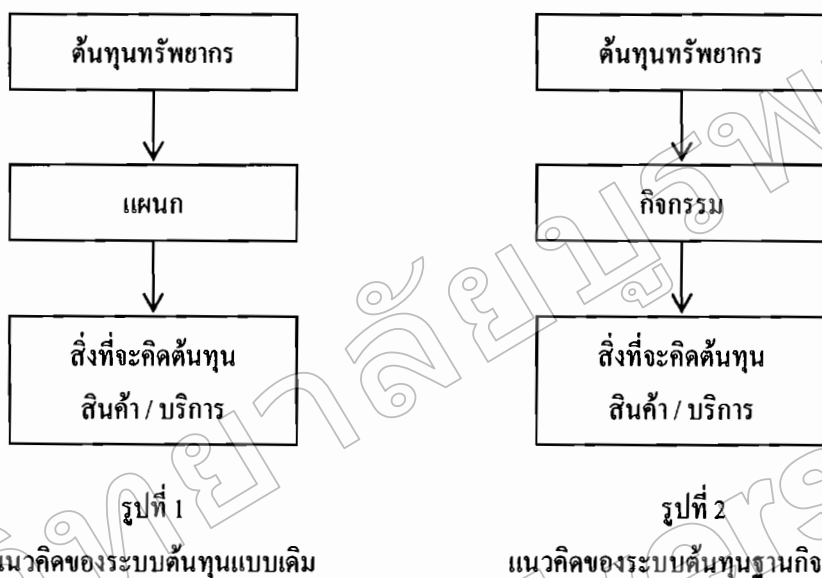
ในสถานการณ์ที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง มีการปรับเปลี่ยนเทคโนโลยีกันอย่างรวดเร็วจนตลาดเป็นของผู้บริโภคดังเช่นที่เป็นอยู่ขณะนี้ การบริหารต้นทุนโดยอาศัยข้อมูลต้นทุนกิจกรรม เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบการและลดต้นทุนต่าง ๆ นับว่าเป็นหัวใจสำคัญของความอยู่รอดของการประกอบธุรกิจ และหัวใจสำคัญของระบบสารสนเทศทางการบริหารสมัยใหม่ที่จะให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการตัดสินใจ อันจะช่วยให้เกิดการเพิ่มประสิทธิภาพและลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ

สมมติฐานของต้นทุนฐานกิจกรรม

สมมติฐานที่สำคัญของต้นทุนฐานกิจกรรม คือ กิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจเป็นตัวใช้ทรัพยากรซึ่งก่อให้เกิดต้นทุน และผลได้หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเป็นตัวที่มาใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง

ตามแนวคิดของระบบต้นทุนเดิม จะมีการรวบรวมค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งเกิดจากการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เข้าแผนกหรือหน่วยงานต่าง ๆ เป็นขั้นที่ 1 แล้วปันส่วนต้นทุนของแต่ละแผนกนั้นเข้าไปในตัวผลิตภัณฑ์เป็นขั้นที่ 2 (ภาพที่ 2-5 รูปที่ 1) ในขณะที่แนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะรวบรวมค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าไปในกิจกรรมเป็นขั้นที่ 1 ซึ่งขั้นตอนนี้เป็นไปตาม

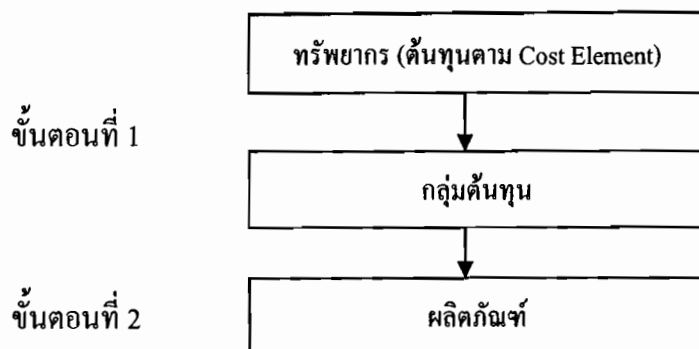
สมมติฐานที่ว่ากิจกรรมเป็นตัวก่อให้เกิดต้นทุน ส่วนขั้นที่ 2 จะคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าในตัวผลิตภัณฑ์ ตามข้อสมมติฐานที่ว่าสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนเป็นตัวที่มาใช้กิจกรรม (ภาพที่ 6 รูปที่ 2)



ภาพที่ 2-5 ข้อแตกต่างระหว่างแนวคิดของระบบต้นทุนเดิมและระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

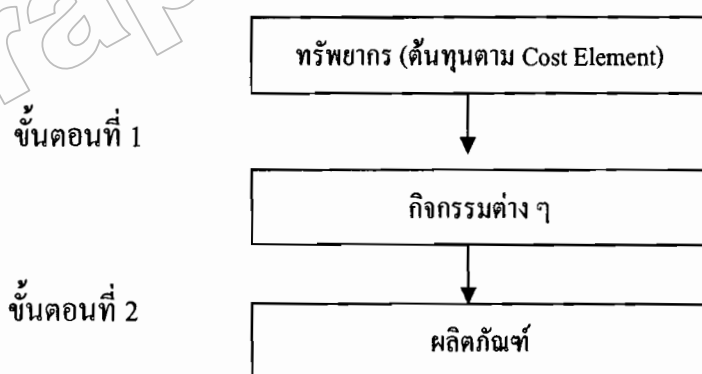
ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมกับระบบบัญชีต้นทุนเดิม

ในระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์จะประกอบด้วย 2 ขั้นตอน กล่าวคือ ในขั้นตอนแรกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการผลิตจะถูกปันส่วนเข้าสู่กลุ่มต้นทุนต่าง ๆ (Cost Pools) ตามเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งซึ่งผู้วางระบบเห็นว่าเหมาะสม ข้อมูลต้นทุนที่ได้ในขั้นตอนนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้รับผิดชอบกลุ่มต้นทุนนั้น ๆ ในขั้นตอนที่ 2 ค่าใช้จ่ายการผลิตซึ่งสะสมอยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนจะถูกปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับปริมาณการผลิตซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์



ภาพที่ 2-6 วิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน (แบบเดิม)

ระบบ ABC เป็นแบบจำลองการใช้ทรัพย์สินขององค์กรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเน้นการบริหารกิจการ โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเน้นการบริหารกิจการ โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ โดยที่ต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะมีการปันส่วนเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) นั้น ๆ ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า หรือ โครงการ ตามปริมาณการใช้กิจกรรมของสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนนั้น ๆ สำคัญ ดังนั้นในขั้นตอนแรกของระบบ ABC จึงเป็นการปันส่วนต้นทุนตามรหัสบัญชีหรือตามต้นทุนตามประเภทค่าใช้จ่าย เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ต้นทุนตามประเภทค่าใช้จ่าย ไคที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวก็จะระบุเข้าสู่กิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง แต่ถ้าต้นทุนนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากหลาย ๆ กิจกรรมด้วย ก็จะต้องมีการปันส่วนต้นทุนดังกล่าวเข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง



ภาพที่ 2-7 วิธีการปันส่วน 2 ขั้นตอน (ABC)

การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2545) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing) หรือระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานในลักษณะการบริหารงานฐานคุณค่า (Value Based Management) ซึ่งเชื่อมโยงการบริหารระดับองค์กรลงสู่ระบบการปฏิบัติงานประจำวัน โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบ

ของแต่ละหน่วยงานตลอดทั้งกิจการ (Cross Functional) ในลักษณะที่มองกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรเป็นภาพรวม (Integrated View) จุดประสงค์สำคัญของ ABC คือการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการเข้าใจพฤติกรรมต้นทุน (Cost Behavior) ทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ทำให้ทราบว่าอะไรเป็นปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนฐานกิจกรรมต่าง ๆ เพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยการระบุกิจกรรมขององค์กร ต้นทุนกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน อันจะเป็นประโยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนการผลิต/ บริการและใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพทางด้านต้นทุนและการพัฒนา กิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องเพื่อลดความสูญเปล่าหรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า

ในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบ ABC เป็นเครื่องมือในการบริหารงานที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ฝ่ายบริหารมีกระบวนการสร้างข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและบริการที่แม่นยำกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม
2. ฝ่ายบริหารมีระบบการคำนวณต้นทุนบริการที่ชัดเจน โดยต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เป็นประเภทเดียวกันและมีพฤติกรรมเหมือนกันจะบันทึกรวมไว้ในจุดสะสมต้นทุน (Cost Pool) เดียวกัน และระบุเข้าสู่กิจกรรมเป็นต้นทุนกิจกรรมโดยอาศัยข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงาน ต้นทุนกิจกรรมจะระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์มากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปริมาณการใช้กิจกรรมของผลิตภัณฑ์นั้น ๆ
3. ฝ่ายบริหารสามารถเข้าใจการปฏิบัติงาน โดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ ได้ดีขึ้น
4. ฝ่ายบริหารสามารถพัฒนาสถาบันการศึกษาให้มีคุณค่ามากขึ้น โดยเน้นที่การบริหารกิจกรรม (Activity Management) โดยทำความเข้าใจกิจกรรมต่าง ๆ และศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานภายในและภายนอกองค์กร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมใดเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า (Value Added/ Non Value Added Activity) ต่อผลิตภัณฑ์และกิจการโดยรวมโดยยึดความคาดหมายของลูกค้า (นักศึกษา) เป็นหลัก

ตัวอย่างการระบุค่าใช้จ่ายดำเนินงานของสถาบันการศึกษาซึ่งเก็บไว้ในหมวดค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ในการผลิตบัณฑิตดังนี้

ค่าใช้จ่ายการผลิตตามประเภทของต้นทุน (Cost Element) (หน่วย: บาท)		ค่าใช้จ่ายการผลิตแยกตามกิจกรรม (หน่วย: บาท)	
เงินเดือนและค่าจ้าง	9,400	การลงทะเบียนและประมวลผล	1,900
ค่าตอบแทนค่าใช้สอยและวัสดุ	900	กิจกรรมการเรียนการสอน	8,700
ค่าสาธารณูปโภค	800	กิจการนักศึกษา	600
ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์	1,700	การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ	1,300
ค่าเสื่อมราคาสั่งปลูกสร้าง	2,100	กิจกรรมส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ	800
ค่าใช้จ่ายอื่น	100	การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม	300
รวม	15,000	กิจกรรมบริหารและธุรการทั่วไป	1,400
		รวม	15,000

ภาพที่ 2-8 ค่าใช้จ่ายในการผลิตบัณฑิต

จะเห็นได้ว่าการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตบัณฑิตแยกตามกิจกรรมให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ยิ่งต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมต้นทุน และการลดต้นทุน วัตถุประสงค์ของระบบ ABC มีดังนี้

1. การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นเข้าสู่ผลผลิตซึ่งจะช่วยให้สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัว ได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด
 2. การปรับปรุงงบประมาณให้เหมาะสมกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง
 3. การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์และตัดสินใจทางด้านกลยุทธ์เพื่อควบคุมต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาให้ต่ำสุด
 4. การเพิ่มคุณภาพของการให้บริการการศึกษา
 5. การเพิ่มประสิทธิภาพของการเพิ่มผลผลิตด้านแรงงาน
 6. การกระตุ้นให้ผู้รับผิดชอบกิจกรรมรับผิดชอบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น
- ประโยชน์ของระบบต้นทุนมาตรฐาน

ABC เป็นวิธีการที่ช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตถูกต้องมากขึ้น นั่นคือ ABC จะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตแต่ละประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม จะทำให้สามารถระบุการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ABC จะแตกต่างจากการคิดต้นทุนแบบเดิมตรงที่ ABC จะใช้กิจกรรมแทนศูนย์ต้นทุน (Cost Center) และ การใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภท

ไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ ABC ยังหาวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แม่นยำมากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนหลายเกณฑ์ แทนที่จะใช้เกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับปริมาณการผลิตอันได้แก่จำนวนนักศึกษาเท่านั้น เกณฑ์การปันส่วนจะใช้ตัวหลักคั่นกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์อย่างเป็นเหตุเป็นผลกับต้นทุนที่เกิดขึ้น ABC ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน 5 ประการดังนี้

1. ABC ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Product/ Service Costing) ของสถาบันการศึกษามีความถูกต้องมากขึ้น
2. ABC ช่วยให้การวัดผลปฏิบัติงาน (Performance Measurement) มีประสิทธิภาพมากขึ้น
3. ABC ช่วยในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Cost Reduction) ของสถาบัน การศึกษา
4. ABC ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support) กล่าวคือจากการเก็บต้นทุนตามกิจกรรมทำให้สถาบันการศึกษาทราบต้นทุนเต็มของกิจกรรมนั้น ๆ และสามารถวิเคราะห์ต้นทุนเหล่านี้ในการพิจารณาตัดสินใจระหว่างทางเลือกในการบริหารกิจกรรมนั้นได้ เช่น การเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิตบัณฑิต การลดเวลาในการผลิตบัณฑิต การปรับเปลี่ยนพื้นที่ค่าใช้จ่ายสอยในอาคารที่ทำการเรียนการสอนใหม่
5. ABC ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

5.1 กระบวนการทำงานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

กระบวนการทำงานของระบบ ABC เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนของกิจกรรมอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารสถาบันการศึกษาในการบริหารกิจกรรมต่อไป กระบวนการทำงานของระบบ ABC ที่จะกล่าวถึงในส่วนนี้สรุปเป็นขั้นตอนได้ 9 ขั้นตอนดังนี้

- 5.1.1 การกำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคัดต้นทุน
- 5.1.2 การแต่งตั้งคณะทำงานและผู้รับผิดชอบ
- 5.1.3 การสำรวจระบบสารสนเทศเพื่อจัดทำโครงสร้างระบบ
- 5.1.4 การประชาสัมพันธ์และให้การอบรม
- 5.1.5 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษา
- 5.1.6 การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ
- 5.1.7 การกำหนดตัวหลักคั่นทรัพยากรและการระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม

ต่าง ๆ

- 5.1.8 การวิเคราะห์และการกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรม
- 5.1.9 การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคัดต้นทุน

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 ก็จะกำหนดสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (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

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษา

การวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาคือขั้นตอนของการพิจารณาแบ่งการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อย ๆ โดยที่กิจกรรมเหล่านั้นก่อให้เกิดผลผลิตในลักษณะที่สามารถเข้าใจได้ กิจกรรมที่ระบุนี้ควรมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหารสถาบันการศึกษา และขอบเขตของกิจกรรมควรจะสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ กล่าวคือทุกกิจกรรมที่กำหนดขึ้นจะต้องสามารถเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของสถาบันการศึกษาได้และเป็นกิจกรรมที่ผู้รับผิดชอบกำหนดขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการในการวัดประสิทธิภาพการทำงานและพัฒนาวิธีการปฏิบัติงาน

หัวใจสำคัญของระบบ ABC คือการระบุกิจกรรมหลักให้ได้ ไม่ใช่กิจกรรมที่รวมทุกอย่าง มาไว้ด้วยกันหรือกิจกรรมที่กว้างเกินไป และต้องไม่เป็นกิจกรรมที่ละเอียดเกินไปด้วย กิจกรรมที่ ระบุขึ้นจะเรียกว่าศูนย์กิจกรรม (Activity Center) ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนและ ประเมินผลต่อไป

ก่อนที่จะให้หน่วยงานต่าง ๆ ภายในสถาบันการศึกษาระบุกิจกรรมของหน่วยงานตัวเอง ได้นั้น จำเป็นจะต้องมีกระบวนการอบรมเพื่อให้ความรู้แก่บุคลากร มีการกำหนดกรอบของ กิจกรรมและกำหนดทิศทางให้ได้ว่าจะเลือกเดินไปในทิศทางใด เช่น ความต้องการของฝ่ายบริหาร ที่จะให้กิจกรรมเป็นมาตรฐานเดียวกัน หรืออยู่ในระดับเดียวกันมีมากน้อยเพียงใด ผลดีของการระบุ กิจกรรมให้เป็นมาตรฐานเดียวกันคือทำให้มีการรวบรวมต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อใช้ในการ วิเคราะห์เปรียบเทียบผลการดำเนินงานได้ แต่ในขณะเดียวกันการกำหนดกิจกรรมให้เป็นมาตรฐาน เดียวกันอาจก่อให้เกิดข้อจำกัดในการแบ่งกลุ่มกิจกรรมออกเป็นประเภทต่าง ๆ ตามลักษณะงาน ทำให้หัวหน้าหน่วยงานแต่ละคนไม่สามารถระบุกิจกรรมให้เหมาะสมกับแผนงานที่วางไว้และ ไม่สามารถปฏิบัติงานให้คล่องตามแผนงานได้

ขั้นตอนในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม

1. การวิเคราะห์และระบุว่าหน่วยงานมีผลผลิตอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากผลการ ปฏิบัติงานและมาตรฐานการปฏิบัติงาน
2. การวิเคราะห์และระบุว่าหน่วยงานมีการปฏิบัติงานอะไรบ้าง โดยพิจารณาจากเอกสาร งานบุคคล คู่มือการปฏิบัติงาน
3. การวิเคราะห์และเรียงลำดับการปฏิบัติงานในข้อ (2) ให้เป็นขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ หน่วยงานต้องมีขึ้นเพื่อการผลิตผลผลิตและบริการ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง แบบสอบถาม
4. การระบุและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตในข้อ (1) และขั้นตอนการปฏิบัติงาน ในข้อ (3) กล่าวคือแต่ละผลผลิตจะต้องทำจาก “งาน” และ “ขั้นตอนปฏิบัติงาน” อะไรบ้าง
5. การพิจารณาชุดของข้อมูลซึ่งประกอบด้วย “ผลผลิต” “งาน” และ “ขั้นตอน ปฏิบัติงาน” และตั้งชื่อกลุ่มขั้นตอนปฏิบัติงานให้เป็น “กิจกรรม (หลัก)” “กิจกรรมย่อย” และ “รายละเอียดการปฏิบัติงาน” ในการระบุกิจกรรมจะต้องคำนึงถึงนโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานของ องค์กร และความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขั้นต้นเพื่อให้หน่วยงานมีชุดของกิจกรรมที่สอดคล้องกับ นโยบาย กลยุทธ์ และแผนงานขององค์กร และเชื่อมโยงไปยังผลผลิตของหน่วยงานได้
6. การติดตามหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “กิจกรรม” และ “ผลผลิต” ที่ไม่สัมพันธ์กัน หากมี “กิจกรรม” หรือ “ผลผลิต” ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ให้ตัดออกหรือตีความรวมกับกิจกรรมอื่น

หรืออาจต้องระบุกิจกรรมหรือผลผลิตเพิ่มขึ้น การตัดกิจกรรมหรือรวมกิจกรรมบางประเภทเข้าด้วยกันจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่หน่วยงาน โดยไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ระดับรายละเอียดของกิจกรรมจะมีมากน้อยเพียงใดจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารในการนำข้อมูลที่ได้จากระบบ ABC ไปใช้งานและความหลากหลายของผลผลิตของแต่ละหน่วยงานว่ามีมากน้อยเพียงใด ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ไว้เพียงเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สอดคล้องกับกิจกรรมการผลิตผลผลิตแต่ละประเภทมากขึ้น การระบุกิจกรรมก็ไม่จำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด แต่ถ้าหน่วยงานกำหนดวัตถุประสงค์ในการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น เช่น การลดต้นทุนขององค์กรโดยรวม การปรับปรุงกระบวนการเรียนการสอน การปรับเปลี่ยนรูปแบบผลผลิต การพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานของสถาบันการศึกษาอย่างต่อเนื่อง การระบุกิจกรรมอาจจำเป็นต้องเฉพาะเจาะจงและลงลึกในระดับรายละเอียด

7. การนำผลในข้อ (1) – (6) มาระบุและเขียนรายละเอียดกิจกรรมให้ชัดเจน

ตัวอย่างกิจกรรมของสถาบันการศึกษาเป็นดังนี้

กิจกรรมระดับสถาบันการศึกษา

1. การผลิตบัณฑิต

1.1 การลงทะเบียนและประมวลผล

1.2 การเรียนการสอน

1.3 กิจกรรมนักศึกษา

1.4 การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.5 การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ

1.6 การบริหารระบบกายภาพและสิ่งแวดล้อม

1.7 การบริหารและธุรการทั่วไป

2. การวิจัย

3. การบริการวิชาการ

4. การบริการชุมชน

5. การบริการสาธารณสุข

6. การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

กิจกรรมระดับคณะ

1. การผลิตบัณฑิต

1.1 การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาตรี

- 1.2 การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาโท
 - 1.3 การจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา – หลักสูตรปริญญาเอก
 - 1.4 งานหลักสูตรปริญญาตรี
 - 1.5 งานหลักสูตรปริญญาโท
 - 1.6 งานหลักสูตรปริญญาเอก
 - 1.7 การจัดทำตารางสอน ตารางสอบ ตารางห้องเรียน
 - 1.8 การเรียนการสอน - หลักสูตรปริญญาตรี
 - 1.9 การเรียนการสอน - หลักสูตรปริญญาโท
 - 1.10 การเรียนการสอน - หลักสูตรปริญญาเอก
 - 1.11 การจัดห้องเรียน ห้องประชุม สัมมนา
 - 1.12 การบริการฉายสไลด์ โทรทัศน์วงจรปิด บริการเครื่องเสียง เครื่องบันทึกเสียง
- วิทัศน์ และเครื่องฉายภาพ
- 1.13 การบริการอัดสำเนา
 - 1.14 การให้คำปรึกษาแก่นักศึกษาด้านต่าง ๆ
 - 1.15 การบริการยืม – คืนหนังสือ
 - 1.16 การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดอบรมและสัมมนาเกี่ยวกับกระบวนการทำวิจัยเพื่อพัฒนาวิชาการแก่นักศึกษา
 - 1.17 การดำเนินการให้บริการด้านคอมพิวเตอร์สำหรับการเรียนการสอน
 - 1.18 การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ – หลักสูตรปริญญาตรี
 - 1.19 การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ – หลักสูตรปริญญาโท
 - 1.20 การดำเนินการติดต่อประสานงานเกี่ยวกับการสร้างความสัมพันธ์ และความร่วมมือทางวิชาการกับสถาบันต่างประเทศ – หลักสูตรปริญญาเอก
 - 1.21 การดูแลจัดหาแหล่งทำงานเพื่อจัดส่งนักศึกษาไปฝึกงานช่วงปิดภาคฤดูร้อน
 - 1.22 การบริหารทั่วไป
 - 1.23 การรับหนังสือเข้า/ ส่งหนังสือออก การจัดทำคำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ
 - 1.24 การดำเนินการสรรหา บรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ
 - 1.25 การรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร

- 1.26 การจัดซื้อค่าวัสดุและครุภัณฑ์
- 1.27 การจัดทำแผนพัฒนาคณะและแผนปฏิบัติงาน
- 1.28 การจัดทำรายละเอียดคำขอและรวบรวมข้อมูลประกอบการจัดทำงบประมาณ

ต่าง ๆ

- 1.29 การจัดทำรวบรวมข้อมูลด้านบุคลากรและนักศึกษา
- 1.30 การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำงวดต่อสำนักงานประมาณ
- 1.31 การร่างพิมพ์หนังสือโต้ตอบระหว่างภาควิชาและหน่วยงานต่าง ๆ

การวิจัย

การบริการสังคม

การจัดอบรมทางวิชาการแก่หน่วยงานภายนอก

หลังวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาแล้ว จะมีการระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการระบุเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ

การระบุทรัพยากรประเภทต่าง ๆ

เนื่องจากกิจกรรมคือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการออกมาเป็นผลผลิตหรือบริการ ระบบ ABC นอกจากจะเน้นการระบุกิจกรรมของสถาบันการศึกษาแล้ว ยังพยายามระบุต้นทุนของกิจกรรมเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตหรือบริการและเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานด้วย การจะระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้นั้น จำเป็นจะต้องทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษามีอะไรบ้าง และมีต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนเท่าไร โดยปกติทรัพยากรที่ใช้ไปในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วยแรงงาน วัสดุ ครุภัณฑ์ สาธารณูปโภค สิ่งปลูกสร้าง การบันทึกรายการทางบัญชีของสถาบันการศึกษาจะบันทึกต้นทุนทรัพยากรเหล่านี้ไว้ในระบบบัญชีแยกประเภท ซึ่งเป็นการบันทึกต้นทุนตามประเภทของต้นทุน นั่นคือให้ข้อมูลในลักษณะที่เป็นเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาส่งปลูกสร้าง และค่าใช้จ่ายอื่น

การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนกิจกรรม

เมื่อระบุทรัพยากรและต้นทุนทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้แล้ว ก็จะระบุต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมต่อไป ขั้นตอนของการคำนวณต้นทุนกิจกรรมคือการระบุต้นทุนทรัพยากรตามประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งเรียกได้ว่าเป็นขั้นตอนของการทำประเภทของต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม (Cost Mapping) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น ค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ จะสามารถระบุเข้า

กิจกรรมนั้นได้โดยตรง ต้นทุนเหล่านี้เรียกว่าต้นทุนที่สามารถระบุได้ (Traceable Cost) เนื่องจากเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการประกอบกิจกรรมนั้นเพียงอย่างเดียวหรือเห็นความสัมพันธ์อย่างเด่นชัด หรือสามารถประมาณโดยอาศัยหลักเกณฑ์บางอย่างได้ ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับพนักงาน ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้าง อาจจะสามารถสัมพันธ์พนักงานและหัวหน้างานเกี่ยวกับสัดส่วนของเวลาทำงานที่ได้ใช้ไปในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินเดือนและค่าจ้างเข้าสู่กิจกรรมเหล่านั้น เกณฑ์ที่นำมาใช้เป็นฐานในการประมาณต้นทุนทรัพยากรต่าง ๆ เข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ เรียกว่า “ตัวผลักดันทรัพยากร”

การวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม

หลังจากคำนวณต้นทุนกิจกรรมแล้ว จะมีการวิเคราะห์และการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันกิจกรรม 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

กิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-level Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละหน่วยของผลผลิต (เช่น นักศึกษา) ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามหน่วยของผลผลิต (Unit-level Cost) นั่นคือต้นทุนของกิจกรรมจะผันแปร โดยตรงกับหน่วยของผลผลิต เช่น จำนวนนักศึกษา ตัวอย่างของต้นทุนในระดับนี้ เช่น ต้นทุนการบริการอัดสำเนา ต้นทุนการบริการยืม – คืนหนังสือ

1. 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

2. กิจกรรมตามผลผลิต (Product-sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่กระทำโดยรวม

เพื่อให้ผลิตและขายผลผลิตแต่ละชนิดได้ ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิตหรือจำนวนกลุ่ม (Batch) แต่กิจกรรมเหล่านี้จะเพิ่มมากขึ้นตามความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ต้นทุนการจัดทำแผนพัฒนาการศึกษา กิจกรรมเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมตามผลผลิต (Product-level Cost)

3. กิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-sustaining Activity) ได้แก่ กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินการของคณะและภาควิชาเป็นไปได้อาจกล่าวได้ว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน (Common Cost) หรือในลักษณะที่เรียกว่าต้นทุนกิจกรรมขององค์กรโดยรวม (Facility-level Cost) ทั้งนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวนกลุ่ม หรือความหลากหลายของประเภทผลผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาสั่งปลูกสร้าง ต้นทุนการจัดซื้อค่าวัสดุและครุภัณฑ์ ต้นทุนการรับหนังสือเข้า/ส่ง หนังสือออก การจัดทำคำสั่ง ระเบียบ ประกาศ หนังสือโต้ตอบราชการ ต้นทุนการดำเนินการสรรหาบรรจุแต่งตั้ง โอนย้าย ลาออก เกษียณอายุราชการ ต้นทุนการรับเงินเข้าบัญชีและการจ่ายเช็คให้แก่บุคลากร

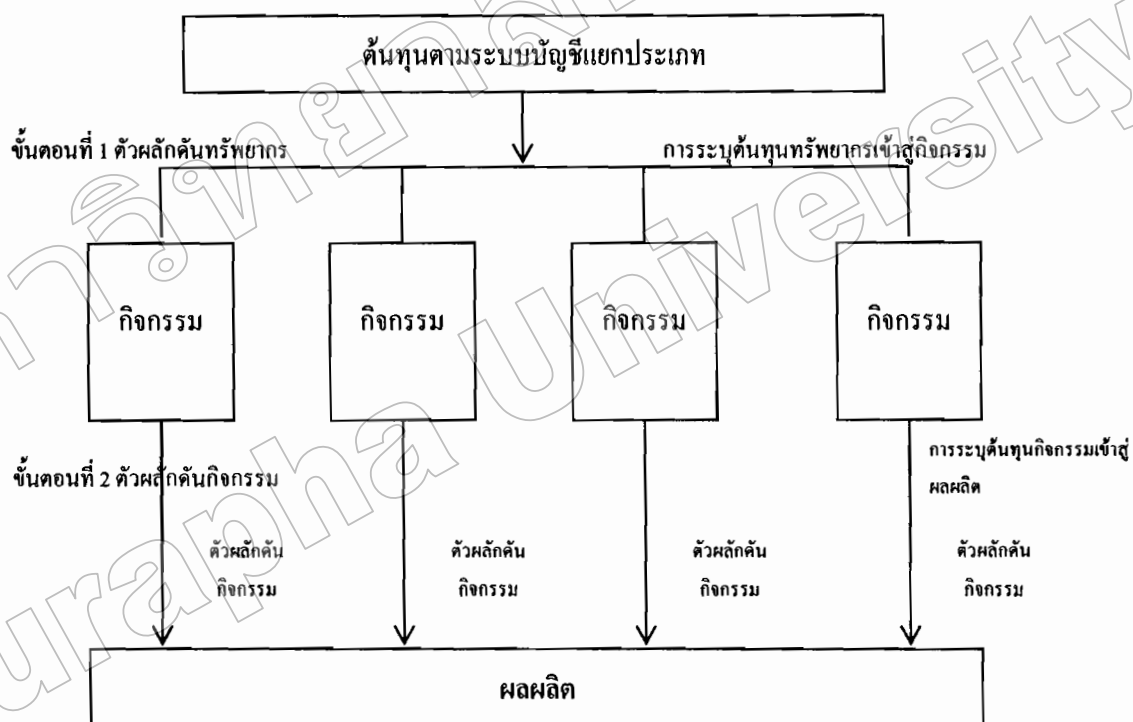
การพิจารณาตัวผลักดันกิจกรรมต้องพิจารณาในลักษณะของความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกับกิจกรรม (Causal Relationship) ซึ่งอาจต้องอาศัยการวิเคราะห์ร่วมกันของบุคคลที่เกี่ยวข้องในหลาย ๆ ฝ่าย ตัวผลักดันกิจกรรมดังกล่าวอาจจะเป็นไปในลักษณะของตัวผลักดันต้นทุนตามจำนวนรายการ (Transaction Driver) หรือตัวผลักดันต้นทุนตามระยะเวลา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

การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน

หลังจากวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม จะมีการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนตามลักษณะของการใช้ตัวผลักดันกิจกรรม ดังเช่นหลักเกณฑ์ของการต้นทุนโดยทั่วไป สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนสุดท้าย ได้แก่ ผลผลิต ซึ่งในแง่ของสถาบันการศึกษาอาจได้แก่บัณฑิต การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตจะอาศัยใบรวมต้นทุนตามกิจกรรม (Bill of Activity) นั่นคือบัณฑิตและประเภทของบัณฑิตที่ผลิตจะมีการพิจารณาก่อนล่วงหน้าว่าต้องผ่านกิจกรรม

ใดบ้าง และมีลักษณะของการใช้ตัวหลักคั่นกิจกรรมอย่างไร หลังจากนั้นจะมีการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวหลักคั่นกิจกรรมเข้าสู่บัญชีที่สำเร็จการศึกษาในหลักสูตนั้น ๆ กล่าวคือข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในขั้นตอนก่อนจะแสดงใหม่ในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวหลักคั่นกิจกรรม ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนการผลิตบัตช์เมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ ตัวอย่างการแสดงผลข้อมูลต้นทุนกิจกรรมในลักษณะต้นทุนต่อหน่วยของตัวหลักคั่นกิจกรรมเป็นดังนี้

โดยสรุปขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมและการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุนสามารถเขียนเป็นแผนภาพการปันส่วนต้นทุน 2 ชั้น (Two-stage Cost Allocation) ได้ดังนี้



ภาพที่ 2-9 การปันส่วนต้นทุน 2 ชั้น

ข้อจำกัดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

ข้อจำกัดในการประยุกต์ใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมอาจสรุปได้ดังนี้

1. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่เหมาะสมกับกิจการที่มีผลิตภัณฑ์หรือบริการเพียงชนิดเดียว
2. การแยกกิจกรรมให้ละเอียดที่สุดจะส่งผลทำให้ต้นทุนที่คำนวณได้มีความถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุดแต่ความละเอียดในการแยกกิจกรรมนี้จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง

3. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมอาจก่อให้เกิดการต่อต้านจากบุคลากรภายในกิจการ เนื่องจากเกิดความกดดันด้านประสิทธิภาพและเวลาในการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกรงว่าตนเองอาจต้องถูกตำหนิหรือลงโทษ หากงานที่ทำอยู่เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่เพิ่มค่า

4. ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของพนักงานในกิจการเป็นสิ่งที่สำคัญ ซึ่งหากมีความเข้าใจไม่ตรงกันอาจทำให้เกิดปัญหาในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาประยุกต์ในกิจการได้

5. ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไม่สามารถช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องทั้งหมด อาจมีข้อจำกัดในด้าน

5.1 การกำหนดกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยเกินไปหรือไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่ทำ

5.2 การหาข้อมูลเพื่อกำหนดกิจกรรมจากโครงสร้างองค์กรลักษณะงาน แผนปฏิบัติการ และจากการสัมภาษณ์ อาจได้รับข้อมูลที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง

5.3 วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วก็อาจทำให้การกำหนดวิธีการปันส่วนกิจกรรมไม่เหมาะสมสำหรับอนาคต

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผ่องใส สุทธิธรรมรักษ์ (2536, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการประมาณการรูปแบบต้นทุนต่อหน่วยและทางเลือกในภาคต้นทุนหลักสูตรการศึกษาด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ในปี พ.ศ. 2536 การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างรูปแบบต้นทุนต่อหน่วยหลักสูตรการศึกษาด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี โดยประมาณการทรัพยากรที่ใช้ในการจัดการเรียนการสอนตามเกณฑ์มาตรฐานของทบวงมหาวิทยาลัย โดยใช้หลักสูตรวิทยาการคอมพิวเตอร์ คณะวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทยเป็นกรณีตัวอย่าง เพื่อนำผลไปเปรียบเทียบกับรูปแบบต้นทุนต่อหน่วยที่สร้างขึ้นตามเกณฑ์มาตรฐาน พร้อมทั้งเสนอทางเลือกในการลดต้นทุนของหลักสูตรดังกล่าว ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบต้นทุนต่อหน่วยหลักสูตรการศึกษาด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีทุกหลักสูตร มีอัตราส่วนของต้นทุนครุภัณฑ์ที่สูงที่สุด รองลงมาคือ ต้นทุนเงินเดือนอาจารย์ประจำหลักสูตร โดยมีมูลค่าต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษาตลอดหลักสูตรกล่าวคือหลักสูตรวิทยาการคอมพิวเตอร์ เท่ากับ 108,431.96 บาท หลักสูตรวิทยาศาสตร์การอาหารเท่ากับ 109,626.96 บาท หลักสูตรเทคโนโลยีอุตสาหกรรมอาหารเท่ากับ 110,056.89 บาท หลักสูตรวิศวกรรมอิเล็กทรอนิกส์ เท่ากับ 120,356.73 บาท และหลักสูตรวิศวกรรมไฟฟ้าเท่ากับ 128,679.32 บาท สำหรับรูปแบบต้นทุนต่อ

หน่วยที่ปรับเป็นมูลค่าของปี พ.ศ. 2536 เท่ากับ 99,283.02 บาท ซึ่งต่ำกว่าทุนประมาณการเท่ากับ 9,193.94 บาท การเสนอทางเลือกในการลดต้นทุน สถาบันอุดมศึกษาเอกชนสามารถเลือกลดต้นทุนได้โดยการเปิดการสอนหลักสูตรควบคู่เพื่อลดต้นทุน ภาครัฐทั้งในห้วงปฏิบัติการพื้นฐานและห้วงปฏิบัติการเฉพาะสาขา ซึ่งสามารถใช้ร่วมกันได้

แจ่มจิตร สินธาว์ (2548, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม ในปี พ.ศ. 2548 เนื่องจากการเตรียมความพร้อมในการพัฒนาระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามมาตรฐานการจัดการการเงิน ซึ่งในมาตรการนี้ได้มีการกำหนดให้มีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมรวมอยู่ด้วย ซึ่งมาตรการนี้มีความสำคัญต่อสถาบันการศึกษาเพราะจะใช้เป็นแนวทางในการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตให้มีความใกล้เคียงและเหมาะสมกับความเป็นจริงมากที่สุดงานวิจัยฉบับนี้ได้มีการแบ่งกิจกรรมออกเป็น 8 กิจกรรม โดยเริ่มจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากหน่วยต้นทุนสนับสนุนลงสู่หน่วยต้นทุนหลัก และขั้นตอนสุดท้ายของการคำนวณคือต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษาตามระดับการผลิต โดยแยกเป็นรายปี แล้วนำค่าที่ได้มาถัวเฉลี่ยเป็นต้นทุนการผลิตต่อหน่วยนักศึกษา

ปรานอม บัวบานศรี (2546, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชน: กรณีศึกษา โรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้ต้นทุนในสถานศึกษาเอกชน โดยทำการศึกษาในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) เฉพาะสาขาวิชาช่างยนต์และช่างอิเล็กทรอนิกส์ โดย 1. การแบ่งหน่วยงานความรับผิดชอบออกเป็น 5 ส่วนงาน ได้แก่ งานวิชาการ งานส่งเสริมการศึกษา งานประชาสัมพันธ์ งานกิจกรรมนักศึกษาและงานอาคารและอุปกรณ์ และกำหนดกิจกรรมของแต่ละสาขาวิชาไว้ 10 กิจกรรม ได้แก่ การเตรียมการสอน การสอนทฤษฎี การสอนปฏิบัติ การประชุมอาจารย์ การเตรียมการทดสอบมาตรฐานฝีมือแรงงาน การเตรียมประกวด โครงการสิ่งประดิษฐ์ การตรวจข้อสอบและประเมินผล การให้คำแนะนำและปรึกษา กิจกรรมพิเศษและการสรุปรายงาน 2. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมโดยการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้ 3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากส่วนงานต่าง ๆ ลงสู่สาขาวิชาโดยใช้เกณฑ์การปันส่วนที่กำหนดไว้ 4. การปันส่วนต้นทุนในแต่ละสาขาลงในหลักสูตรการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าต้นทุนรวมประกอบด้วยสัดส่วนของต้นทุนโดยตรง ต้นทุนปันส่วน และค่าเสื่อมราคา และจากการศึกษาพบว่าต้นทุนกิจกรรมต่อนักศึกษาต่อหน่วยนักศึกษา ระดับ ปวช. ปวส. ของช่างยนต์ และระดับ ปวช. ของสาขาวิชาอิเล็กทรอนิกส์โดยเฉลี่ยจะใกล้เคียงกัน แต่สำหรับช่างอิเล็กทรอนิกส์ ระดับ ปวส. จะมีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษาที่สูงเกินกว่า 2 เท่า

เนื่องจากมีจำนวนนักศึกษาที่น้อยมากในระดับนี้ เพื่อให้ผู้บริหารนำไปวิเคราะห์ต้นทุนว่าต้นทุนในส่วนใดที่เป็นเหตุให้การดำเนินการในสาขาวิชานั้น ๆ มีกำไรที่ลดลง หรือมีผลขาดทุนในที่สุด

ฉวีวรรณ อรรถเศรษฐัง (2548, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ซึ่งเป็นการวิจัยเชิงเอกสารซึ่งพบว่า ต้นทุนการผลิตบัณฑิตในระดับปริญญาตรีของคณะคณะพยาบาลศาสตร์มีต้นทุนต่อหน่วยถัวเฉลี่ยต่อปีในช่วงปีการศึกษา 2543-2545 สูงสุด รองลงมาได้แก่ คณะพยาบาลศาสตร์ คณะวิทยาศาสตร์ คณะวิศวกรรมศาสตร์ คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ คณะศิลปศาสตร์ คณะเกษตรศาสตร์และวิทยาศาสตร์สุขภาพ คณะ คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ ผังเมืองและนฤมิตศิลป์ คณะการท่องเที่ยวและการโรงแรม คณะศึกษาศาสตร์ คณะเทคโนโลยี คณะวิทยาการสารสนเทศ และคณะการบัญชีและการจัดการ ส่วนระดับปริญญาโท คณะวิทยาศาสตร์ มีต้นทุนในการผลิตสูงสุด คณะเทคโนโลยี วิทยาลัยการเมืองการปกครอง คณะวิทยาการสารสนเทศ คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ คณะเกษตรศาสตร์และวิทยาศาสตร์สุขภาพ คณะศึกษาศาสตร์ และ คณะการบัญชีและการจัดการ และระดับปริญญาเอกมีเฉพาะคณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ ซึ่งผลการวิจัยครั้งนี้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศในการจัดทำและวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม สำหรับการจัดทำงบประมาณประจำปี และนำไปใช้ในการตัดสินใจ วางแผนและควบคุมการบริหารงานของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลด้านการวางแผนพัฒนา เศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องจะพบว่าการศึกษาต้นทุนในการผลิตนักศึกษาตามระบบฐานกิจกรรมนั้นจะมีต้นทุนในการผลิตนักศึกษาที่ได้จากแต่ละสถาบันการศึกษานั้นไม่สามารถนำมาใช้กับอีกสถาบันการศึกษาได้ เนื่องจากโครงสร้างของแต่ละสถาบันการศึกษา พันธกิจ วิสัยทัศน์ ซึ่งจะมีผลต่อตัวกิจกรรมหลักและกิจกรรมย่อยของแต่ละสถาบัน และวัตถุประสงค์ของการวิจัยเนื่องจากการการคิดต้นทุนในการผลิตนักศึกษานั้นจะต้องพิจารณาว่าจะคิดต้นทุนการศึกษาในระดับใด เช่น ระดับสถาบัน ระดับคณะ ระดับภาควิชา เป็นต้น

ดังนั้นเมื่อไม่สามารถนำต้นทุนที่ได้จากการวิจัยของสถาบันการศึกษานำมาใช้กับมหาวิทยาลัยนราธิวาสได้ ทำให้ผู้วิจัยคิดว่าควรมีการศึกษาถึงต้นทุนในการผลิตนักศึกษาของมหาวิทยาลัยนราธิวาส เฉพาะส่วนของวิทยาลัยเทคนิคนราธิวาส โดยมีขอบเขตจำกัดเฉพาะในส่วนองระดับประกาศนียบัตร วิชาชีพ (ปวช.)