

ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

Student Cost by Activity Base Costing Method in Ubonratchathani University

ทักษกานต์ โลมรัตน์ (Thatchakarn Lomarat)* ศิริรักษ์ ขาวไชยมหา (Siriraks Khawchaimaha)**

บทคัดย่อ

การศึกษาต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการตัดสินใจดำเนินงานเชิงกลยุทธ์และการจัดสรรงบประมาณให้เหมาะสมกับสาขาวิชา อันเป็นการเตรียมความพร้อมสำหรับการเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ โดยการศึกษาในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี จาก 3 กลุ่มสาขาวิชา ๆ 1 คณะ ด้วยวิธีการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายจากข้อมูลทุติยภูมิ สำหรับช่วงระยะเวลาปีงบประมาณ 2551 ด้วยงบประมาณตามเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย 3 มิติ และเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกำหนดเป็น 2 ศูนย์ต้นทุนหลัก (กลุ่มสาขาวิชา) และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน (มหาวิทยาลัย) การกำหนดกิจกรรม การปันส่วนต้นทุน ค่าใช้จ่ายด้วยฐานนักศึกษาเต็มเวลาหรือเทียบเท่า (FTES) ทั้งระบบสู่กลุ่มสาขาวิชาและกิจกรรม คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยนักศึกษา และเปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐาน สกอ. ผลการศึกษาพบว่า ต้นทุนการผลิตบัณฑิตส่วนใหญ่มาจากศูนย์ต้นทุนหลัก ยกเว้นกลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ และมีเพียงกลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ที่มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยของแต่ละสาขาวิชามีสัดส่วนใกล้เคียงกัน และมีต้นทุนการผลิตบัณฑิตใกล้เคียงกับเกณฑ์มาตรฐานมากที่สุด แสดงถึงประสิทธิภาพการบริหารจัดการงบประมาณลงสู่ฐานกิจกรรม

ABSTRACT

Ubonratchathani University is in the preparation stage of transforming from State University to be the Private University. Essentially that the cost of awarding bachelor degree among 3 curriculums; Health Science(HS), Sciences and Technology(ST), and Humanities and Social Science (HSS); by Activity Based Costing Method (ABC) is being studied and used as the management tool, strategic guidance and budget allocation basis. The secondary data of the budget year 2008 is chosen, the three dimensions budget and related documents whereby 2 cost bases of the Principal (Curriculum) and Support (University Level), additionally with depth interview in managerial level. The costs allocation is based on full-time students and activities. The ABC activity cost per student is computed and compared with CHE standard find that graduated cost per student is majorly from Principal cost except for the HSS. The ST graduated cost per head is relatively the same and close to CHE standard, accordingly represents the budget cost allocation by activity base is efficient.

คำสำคัญ : ต้นทุนการผลิตบัณฑิต การวัดต้นทุน ต้นทุนกิจกรรม

Key Words: Graduate Student Cost, Cost Method, Activity Base Costing

* มหบัณฑิต หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น

** อาจารย์ หลักสูตรบริหารธุรกิจ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น

บทนำ

มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เป็นหนึ่งในมหาวิทยาลัยของรัฐ ที่เตรียมการเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ [1] ที่เล็งเห็นความสำคัญในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) เพื่อรองรับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยเฉพาะการจัดสรรงบประมาณในลักษณะเงินก้อน (Block Grant) การจัดสรรพิจารณาจากค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลผลิต (Unit Cost) เป็นองค์ประกอบ (สำนักคณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ, 2544) ดังนั้น ส่วนราชการจำเป็นต้องมีระบบงบประมาณและการเงินที่สามารถแสดงถึงต้นทุนการดำเนินงานของกิจกรรมสำคัญที่รวมอยู่ในต้นทุนทั้งหมด มีการกำหนดกิจกรรมและผลผลิตกิจกรรมที่ชัดเจน มีเกณฑ์ในการกำหนดต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมของกิจกรรม (สำนักมาตรฐานต้นทุนงบประมาณ, 2550)

การศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยสนใจที่จะทำการศึกษาด้านต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) ในมหาวิทยาลัย แต่เนื่องจากการศึกษาด้านต้นทุนฐานกิจกรรมกับองค์กรใหญ่อย่างมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี อาจเกิดปัญหามากมายในการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้อง หากไม่มีการเตรียมความพร้อมที่ดีย่อมทำให้การดำเนินงานยืดเยื้อไม่เสร็จสิ้น ดังนั้น จึงมีแนวคิดที่จะศึกษาในกลุ่มองค์กรทุกศาสตร์ โดยการสุ่มเลือกองค์กรที่คิดว่าน่าจะเป็นตัวแทนที่ดีของแต่ละกลุ่ม คือ คณะในกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี, กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ เพื่อประเมินประสิทธิภาพการคำนวณต้นทุนผลิตบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) อันเป็นผลดีต่อการดำเนินงานด้านงบประมาณในทางอ้อม (สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย, 2546) ผลที่ได้สามารถนำมาเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตบัณฑิตที่เกิดจากต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ของกิจกรรมในระดับคณะกับมาตรฐาน

การผลิตบัณฑิตที่สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษากำหนดไว้ เพราะเห็นว่าเป็นมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีก่อตั้งมานานได้มีการพัฒนาการแล้วระดับหนึ่ง และเห็นว่ามีความเหมาะสมในการปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตบัณฑิตที่ดี

วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาด้านต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) ในคณะกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี, กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

วิธีการวิจัย

การศึกษาถึงต้นทุนการผลิตบัณฑิต โดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) จำเป็นต้องทราบข้อมูลพื้นฐาน (เทียนฉาย, 2537) ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ซึ่งได้แก่ โครงสร้างองค์กร ลักษณะการดำเนินงาน และข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณซึ่งเป็นต้นทุนของสถาบันการศึกษา โดยทำการศึกษาหน่วยงานระดับคณะ 3 หน่วยงาน ซึ่งมาจากกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ และกลุ่มสาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ เพื่อเป็นตัวแทนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี โดยใช้ประโยชน์จากระบบงบประมาณพัสดุ การเงิน และบัญชีกองทุนโดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ ซึ่งทุกหน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีใช้ในการปฏิบัติงาน ระบบดังกล่าวสามารถให้ข้อมูลต้นทุนที่มีการบันทึก เก็บรวบรวมข้อมูลอย่างเป็นระบบ และสามารถตรวจสอบได้ รวมทั้งสามารถแสดงรายงานในมิติหน่วยงาน มิติแผนงาน และมิติกองทุน พร้อมทั้งผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์เอกสารการเบิกจ่าย รายงานประจำปี สัมภาษณ์จากงานที่เกี่ยวข้องร่วมด้วย เพื่อให้มีการจัด

ขั้นตอนและระบุกิจกรรมตามลักษณะงานที่กำลังทำอยู่ของแต่ละกิจกรรม

โดยการศึกษาและวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตครั้งนี้ จะเก็บข้อมูลย้อนหลังในปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 (1 ตุลาคม 2550-30 กันยายน 2551) โดยรายละเอียดและขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนมีดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 วิเคราะห์หรือกำหนดกิจกรรม ทำการกำหนดศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เป็น 2 ศูนย์ต้นทุน ซึ่งการกำหนดนี้ได้ศึกษาจากโครงสร้างองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และการสัมภาษณ์ตัวแทนแต่ละสาขาวิชา อาจารย์ผู้สอนและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของแต่ละสาขาวิชา ซึ่งจากศูนย์ต้นทุนต่างๆ ก็จะลงสู่หน่วยงานระดับคณะ และภาควิชา/สาขาวิชา/หลักสูตร ศูนย์ต้นทุนประกอบด้วย ศูนย์ต้นทุนหลัก (กลุ่มสาขาวิชา) และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน (มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี)

ขั้นตอนที่ 2 วิเคราะห์ตัวผลักดันกิจกรรมซึ่งเป็นข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตเมื่อผ่านกิจกรรมต่าง ๆ การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) เป็นการพิจารณาว่า “อะไร” เป็นปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในกิจกรรมเหล่านั้นอย่างไร

ขั้นตอนที่ 3 คำนวณหาจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาหรือเทียบเท่า (Full Time Equivalent Student : FTES) ของแต่ละสาขาวิชา/หลักสูตร

ขั้นตอนที่ 4 คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางอ้อมในการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรี ซึ่งได้แก่ หน่วยงานส่วนกลาง มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี และสำนักงานเลขานุการคณะ และปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ภาควิชา/สาขาวิชา/หลักสูตรด้วยจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาหรือเทียบเท่า (FTES)

ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานที่ให้ต้นทุนทางตรง คือ หน่วยงานภาควิชา/สาขาวิชาในหลักสูตรระดับปริญญาตรี ประกอบด้วย

กิจกรรมต่างๆ คือ กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมห้องปฏิบัติการ กิจกรรมบริหารภาควิชา/สาขาวิชา กิจกรรมบริการวิชาการแก่ชุมชน กิจกรรมวิจัย และกิจกรรมทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ขั้นตอนที่ 6 เก็บรวบรวมต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตในระดับปริญญาตรี จากขั้นตอนที่ 3 และขั้นตอนที่ 4 ซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตของแต่ละหน่วยงาน ดังต่อไปนี้

- หน่วยงานส่วนกลางมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ประกอบด้วย กิจกรรมสนับสนุนส่วนกลางกิจกรรมบริหารส่วนกลาง

- สำนักงานเลขานุการคณะ ประกอบด้วยกิจกรรมบริหารคณะ กิจกรรมบริการห้องสมุด กิจกรรมนักศึกษา

- หน่วยงานระดับภาควิชา ประกอบด้วย กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมห้องปฏิบัติการ กิจกรรมบริหารภาควิชา/สาขาวิชา

ขั้นตอนที่ 7 นำต้นทุนทั้งหมดในการผลิตบัณฑิตในขั้นตอนที่ 5 หาคด้วยจำนวน FTES ของแต่ละสาขาวิชา/หลักสูตร ที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 6

ขั้นตอนที่ 8 สรุปต้นทุนการผลิตบัณฑิต ของสาขาวิชา/หลักสูตรในแต่ละกลุ่มสาขาวิชา ของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ในปีงบประมาณ พ.ศ.2551

ขั้นตอนที่ 9 เปรียบเทียบต้นทุนการผลิตบัณฑิตของแต่ละกลุ่มสาขาวิชา กับเกณฑ์มาตรฐานของ สกอ. ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 เกณฑ์มาตรฐานของต้นทุนการผลิตบัณฑิตของ สกอ.

กิจกรรมหลัก	เกณฑ์มาตรฐานของ สกอ. (บาท/คน)
1. วิทยาศาสตร์สุขภาพ (เภสัชศาสตร์)	127,152.00
2. วิทยาศาสตร์สุขภาพ (แพทยศาสตร์)	359,208.00
3. วิทยาศาสตร์สุขภาพ (สาธารณสุขศาสตร์)	119,905.00

กิจกรรมหลัก	เกณฑ์มาตรฐาน ของ สกอ. (บาท/คน)
4. วิทยาศาสตร์กายภาพ (วิทยาศาสตร์)	66,338.00
5. วิศวกรรมศาสตร์	70,312.00
6. ศิลปกรรมศาสตร์ (ศิลปประยุกต์)	65,494.00
7. เกษตรศาสตร์	109,910.00
8. บริหารธุรกิจ (บริหารศาสตร์)	62,532.00
9. สังคมศาสตร์	45,587.00

ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ซึ่งมีบางคณะอยู่ในฐานะเป็นหน่วยงานของในกำกับของรัฐ โดยเฉพาะคณะที่อยู่ในกลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ และบางคณะยังคงอยู่ในระบบราชการ ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมมีความแตกต่างกัน ซึ่งผลการวิจัยมีดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์ต้นทุนจากศูนย์ต้นทุน

จากการวิเคราะห์ต้นทุนจากศูนย์ต้นทุน รายจ่ายทุกประเภทของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ผู้วิจัยได้กำหนดศูนย์ต้นทุนออกเป็น 2 ศูนย์ ได้แก่ 1) ศูนย์ต้นทุนหลัก ซึ่งเป็นรายจ่ายทางตรงที่เกิดขึ้นของแต่ละกลุ่มสาขา 2) ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน ซึ่งจะเป็นรายจ่ายทางอ้อมของการผลิตบัณฑิต ซึ่งผลการวิเคราะห์ต้นทุนจากแต่ละศูนย์ต้นทุนของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 รายจ่ายทุกประเภทจำแนกศูนย์ต้นทุน

หน่วย : ล้านบาท

กลุ่มสาขาวิชา		ศูนย์ต้นทุนหลัก	ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน	รวม
มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	รายจ่าย	30.35	65.21	95.56
	ร้อยละ	31.76	68.24	100
วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	รายจ่าย	56.13	37.13	93.27
	ร้อยละ	60.19	39.81	100
วิทยาศาสตร์สุขภาพ	รายจ่าย	37.85	6.34	44.19
	ร้อยละ	85.65	14.35	100

จากตารางที่ 2 พบว่ากลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีรายจ่ายจากศูนย์ต้นทุนหลัก 30.35 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 31.76 และรายจ่ายจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุน 65.21 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 68.24, กลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีรายจ่ายจากศูนย์ต้นทุนหลัก 56.13 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 60.19 และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน 37.13 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 39.81, และกลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์สุขภาพ มีรายจ่ายจากศูนย์ต้นทุนหลัก 37.85 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 85.65 และรายจ่ายจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุน 6.34 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 14.35 จากนั้นทำการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย (FTES) ของศูนย์ต้นทุนหลัก และศูนย์ต้นทุนสนับสนุน ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ต้นทุนต่อหน่วยจำแนกศูนย์ต้นทุน

กลุ่มสาขาวิชา	ต้นทุนหลักต่อ FTES	ต้นทุนสนับสนุนต่อ FTES
มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์	15,135.34	32,519.11
วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี	49,157.59	32,519.11
วิทยาศาสตร์สุขภาพ	194,041.07	32,519.11

จากตารางที่ 3 พบว่า กลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุนที่ได้ทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายด้วยค่า FTES ลงสู่แต่ละกลุ่มสาขาวิชา ในสัดส่วนที่เท่าเทียมกันคือ มีต้นทุนสนับสนุน เท่ากับ 32,519.11 บาท/คน และในส่วนต้นทุนหลัก จะเห็นว่ากลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีต้นทุนหลักเท่ากับ 15,135.34 บาท/คน, กลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีต้นทุนหลักเท่ากับ 49,157.59 บาท/คน และกลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์สุขภาพ มีต้นทุนหลักเท่ากับ 194,041.07 บาท/คน

2. ผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรม

เมื่อทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นสนับสนุนลงสู่คณะ จากนั้นทำการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมของแต่ละสาขาวิชา ผลการวิเคราะห์ดังนี้

1. ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตบัณฑิตกลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุดเท่ากับ 74,780.91 บาท และมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำที่สุดเท่ากับ 41,881.04 บาท โดยเฉลี่ยต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 51,290.45 บาท ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 12,526.91 บาท ต่ำกว่ามาตรฐาน สกอ. ก่อนข้างมากถึงร้อยละ 18 เมื่อพิจารณาถึงส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของแต่ละสาขาวิชา เท่ากับ 12,526.91 บาท จะเห็นได้ว่ามีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยที่ค่อนข้างแตกต่างกัน ทั้งที่เป็นศาสตร์ทางด้านเดียวกัน ซึ่งบางสาขาวิชามีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยที่มากมาตรฐาน สกอ. โดยมีต้นทุนสูงที่สุดซึ่งสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐาน ถึง 20% และสาขาวิชามีต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยต่ำที่สุด ซึ่งต่ำกว่ามาตรฐานถึง 33%

2. ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตบัณฑิตกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีต้นทุนต่อหน่วยสูงที่สุดเท่ากับ 82,255.06 บาท และมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำที่สุดเท่ากับ 81,209.19 บาท โดยเฉลี่ยต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 81,676.63 บาท ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 475.08 บาท ซึ่งสูงกว่ามาตรฐาน สกอ. (82,209.19 บาท) เท่ากับ 16% เมื่อพิจารณาถึงส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของแต่ละสาขาวิชา เท่ากับ 475.08 บาท

3. ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตบัณฑิตกลุ่มสาขาวิชาวิทยาศาสตร์สุขภาพ โดยเฉลี่ยเท่ากับ 226,560.18 บาท เมื่อจำแนกตามสาขาวิชาจะเห็นว่าได้ว่ามีต้นทุนการผลิตที่ค่อนข้างใกล้เคียงกัน แต่เกณฑ์มาตรฐานการผลิตบัณฑิตแตกต่างกัน ทำให้สาขาวิชามีต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานถึงร้อยละ 32 และมีสาขาวิชาที่มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานถึงร้อยละ 84

สรุปผลการวิจัย

จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตบัณฑิตของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี เพื่อรองรับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยเฉพาะการจัดสรรงบประมาณในลักษณะเงินก้อน (Block Grant) การจัดสรรพิจารณาจากค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลิต (Unit Cost) เป็นองค์ประกอบ การวิเคราะห์ต้นทุนจากศูนย์ต้นสนับสนุน ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงโดยทางอ้อมในการผลิตบัณฑิต ซึ่งถือว่านักศึกษาได้มีการใช้ประโยชน์ร่วมกันทั้งมหาวิทยาลัยอย่างเสมอภาคกัน ทำให้มีการปันส่วนด้วยจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาหรือเทียบเท่า (FTES) เพื่อทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมทุกประเภท และศูนย์ต้นทุนหลัก ที่เกิดโดยตรงของแต่ละกลุ่มสาขาวิชา สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. กลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตส่วนใหญ่เป็นต้นทุนจากศูนย์ต้นสนับสนุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายโดยทางอ้อม อาจเป็นเพราะได้รับการสนับสนุนจากงบประมาณน้อย อีกทั้งส่วนใหญ่กลุ่มสาขาวิชาดังกล่าว เป็นคณะที่ออกนอกกระบวนราชการ ซึ่งต้องพึ่งพิงเงินงบประมาณรายได้ของคณะเอง และในขณะเดียวกันอัตราค่าธรรมเนียมการศึกษาต่างๆ ที่เป็นรายได้หลักของคณะได้รับการควบคุมจากมหาวิทยาลัย ทำให้มีรายได้หลักมีอย่างจำกัด การบริหารจัดการภายในคณะ ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายเป็นสำคัญโดยรวมทั้งหมด ทำให้คณะไม่สามารถใช้จ่ายเงินเพื่อการผลิตบัณฑิตได้อย่างเต็มที่ จึงทำให้การลงทุนในการผลิตบัณฑิตในกลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ โดยเฉลี่ยต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานของ สกอ. และเมื่อพิจารณาแต่ละต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของแต่ละสาขาวิชาพบว่ามีความแตกต่างกันมาก ทำให้เห็นว่าการบริการงบประมาณหรือการจัดสรรเงินลงสู่สาขาวิชายังขาดประสิทธิภาพ สาขาวิชาได้รับความสำคัญไม่เท่ากัน มีการเน้นการบางสาขาวิชามากเกินไป ทั้งนี้ อาจเป็นนโยบายของคณะที่เน้นการผลิตบัณฑิตที่ไม่เหมือนกัน

2. กลุ่มสาขาวิชาในกลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์สุขภาพ ถือได้ว่าเป็นสาขาวิชาที่ขาดแคลน รัฐบาลต้องสนับสนุนงบประมาณในการผลิตบัณฑิตในกลุ่มสาขาวิชาดังกล่าวนี้เป็นอย่างเต็มที่ ซึ่งจะเห็นได้ว่ามหาวิทยาลัยอุบลราชธานีได้ทำการจัดสรรงบประมาณลงสู่กลุ่มสาขาวิชาดังกล่าวนี้เป็นจำนวนมาก แต่ทั้งนี้ต้นทุนต่อหน่วยของแต่ละสาขาวิชายังไม่เป็นไปเกณฑ์มาตรฐาน ซึ่งบางสาขาวิชามีต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานถึงร้อยละ 32 และมีสาขาวิชาที่มีต้นทุนการผลิตบัณฑิตสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานถึงร้อยละ 84 ทั้งนี้อาจเป็นเพราะว่าคณะในกลุ่มสาขาวิชานี้มีการบริหารจัดการหรือการจัดสรรงบประมาณลงสู่สาขาวิชาต่างๆ ยังขาดมีประสิทธิภาพในการบริหารงบประมาณของคณะเอง

3. กลุ่มสาขาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มีต้นทุนที่เกิดจากศูนย์หลักค่อนข้างสูง ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าการใช้งบประมาณลงสู่ในการผลิตบัณฑิตแต่ละสาขาวิชาโดยตรงมากกว่า ต้นทุนทางอ้อม และเมื่อพิจารณาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยแต่ละสาขาวิชาจะเห็นว่ากลุ่มสาขาวิชานี้มีการบริหารจัดการงบประมาณ และการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ประสิทธิภาพดีมาก มีความแตกต่างของต้นทุนกิจกรรมต่อสาขาวิชาต่างๆ ค่อนข้างน้อย และเมื่อพิจารณาถึงคณะในกลุ่มสาขาวิชานี้แล้วแต่เป็นคณะที่อยู่ในระบบราชการทั้งสิ้น มีการลงทุนในการผลิตบัณฑิตที่ค่อนข้างสูงกว่ามาตรฐาน และมีงบประมาณแผ่นดินอุดหนุนอย่างเต็มที่ และเมื่อพิจารณาผลการประเมินประกันคุณภาพการศึกษาภายนอก (สมศ.) รอบ 2 กลุ่มสาขาวิชานี้มีเกณฑ์การประเมินระดับดีมาก และอยู่ในอันดับต้นๆ ของการประเมินมหาวิทยาลัยทั่วประเทศด้วย จะเห็นได้ว่าการลงทุนในการกลุ่มสาขาวิชานี้คุ้มค่าต่อการลงทุนยิ่งนัก

4. จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนแต่ละสาขาวิชาจะเห็นได้ว่าการบริหารจัดการงบประมาณ การปันส่วนค่าใช้จ่ายลงสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก เพื่อการผลิตบัณฑิตโดยตรง นั้นยังเป็นการจัดสรรเงินแบบเดิมๆ เช่น คณะที่เก่าแก่อาจได้รับงบประมาณที่มากกว่าคณะใหม่

ทำให้คณะใหม่ๆ มีต้นทุนการผลิตต่อหน่วยที่ต่ำกว่ามาตรฐาน

5. การที่มหาวิทยาลัยอุบลราชธานีเตรียมความพร้อมสำหรับการเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐในอนาคต แต่มีบางคณะมีฐานะเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐแล้วนั้น โดยที่ไม่ได้รับการสนับสนุนเงินงบประมาณแผ่นดิน ส่งผลกระทบต่อต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยที่ต่ำกว่ามาตรฐาน เช่น กลุ่มสาขาวิชามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยควรมีการพิจารณาการจัดสรรงบประมาณแบบใหม่ ให้เกิดความยุติธรรมของแต่ละสาขาวิชาตามมาตรฐานที่ควรจะเป็น

ข้อเสนอแนะ

1. จากการกำหนดศูนย์ต้นทุน จะทำให้ผู้บริหารระดับสูงสามารถทราบถึงต้นทุนในแต่ละส่วนงานนั้นๆ ว่าแต่ละส่วนงานมีต้นทุนสูงหรือต่ำกว่างบประมาณที่ตั้งไว้หรือไม่ เพียงไร สามารถนำไปวางแผนการบริหารงานให้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพเพราะมีข้อมูลที่เห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เช่น การคุ้มค่าในการเปิดหลักสูตรการเรียนการสอนแต่ละสาขาวิชาดังกล่าว หรือการขาดทุนที่เกิดขึ้นแต่ละกลุ่มสาขาวิชา ว่ามีต้นทุนในส่วนไหนมากน้อยเพียงใด เป็นต้น

2. ควรพิจารณาดูต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมการผลิตเพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดสรรงบประมาณให้เหมาะสมกับแต่ละกลุ่มสาขาวิชา ซึ่งมหาวิทยาลัยควรเร่งพิจารณาในการจัดสรรงบประมาณลงสู่คณะ ในขณะที่สถานภาพของแต่ละคณะที่แตกต่างกัน เพื่อจัดปัญหาต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยต่ำหรือสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานของ สกอ. ทำให้เกิดความเสมอภาคของค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินงานจริง หรือความต้องการทรัพยากรอย่างเพียงพอ

3. การปันส่วนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ จากระบบงบประมาณ พัสตุ การเงินและบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ และบัญชีแยกประเภทของแต่ละคณะสู่ศูนย์ต้นทุนหรือศูนย์ความ

รับผิดชอบ และผู้กิจกรรมต่างๆ ซึ่งการปันส่วนลงสู่ศูนย์ต้นทุนนี้ สามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นค่าใช้จ่ายของส่วนกิจกรรมใด มหาวิทยาลัยควรมีการส่งเสริมการใช้ระบบงบประมาณฯ ดังกล่าวทุกๆ กิจกรรมที่เกิดค่าใช้จ่าย ตลอดจนการใช้คำแนะนำและชี้แจงถึงประโยชน์ที่ได้รับการปฏิบัติงานที่เป็นระบบเดียวกันทั้งมหาวิทยาลัย ในทางปฏิบัติหากสามารถจำแนกกิจกรรมในการดำเนินได้อย่างละเอียดรวมถึงสามารถกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เป็นมาตรฐาน จะทำให้คำนวณต้นทุนได้ถูกต้อง แต่จะต้องคำนึงถึงความสามารถวัดได้จริง และต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ จะทำให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

4. จากผลการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีสามารถนำข้อมูลสารสนเทศไปกำหนดทิศทางหรือแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณและด้านการเงิน ที่สามารถให้คำข้อมูลของต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการลงทุนของมหาวิทยาลัยตามกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งผลการคำนวณต้นทุนที่ได้ จะเป็นข้อมูลที่สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารเชิงกลยุทธ์ และเป็นแนวทางในการรายงานเพื่อการบริหารจัดการงบประมาณอย่างมีรูปแบบ ช่วยวัดผลประเมินการปฏิบัติราชการของมหาวิทยาลัย ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในการพัฒนานวัตกรรมควบคู่กับการพัฒนาคุณภาพทางการศึกษาของมหาวิทยาลัยอุบลราชธานีต่อไป

5. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยอย่างต่อเนื่อง จะสามารถทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดคุ้มค่าต่อการลงทุนหรือไม่ เพื่อการวางแผนการผลิตบัณฑิตในอนาคต

เอกสารอ้างอิง

- กองแผนงาน. 2550. สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี. รายงานประจำปี 2550.
- อุบลราชธานี : มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี.
- เทียนฉาย กีระนันท์. 2537. รายงานวิจัยเรื่องการเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐเพื่อเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐ. สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย. พิมพ์ครั้งที่ 1.
- กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ตะวันออก จำกัด (มหาชน).
- สำนักคณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ. 2544. การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ในระดับอุดมศึกษา. พิมพ์ครั้งที่ 1.
- กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด วิ.ที.ซี.คอมมิวนิเคชั่น.
- สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย. 2546. มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ : ภายใต้อำนาจรับผิดชอบต่อสังคมผู้รับบริการและประโยชน์สาธารณะ. พิมพ์ครั้งที่ 1.
- กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ภาพพิมพ์.
- สำนักมาตรฐานต้นทุนงบประมาณ. 2550. คู่มือการจัดทำค่าใช้จ่ายผลผลิต ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2550. กรุงเทพมหานคร : สำนักงบประมาณ.