



## วิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตรโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

### เปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิม : กรณีศึกษา วิทยาลัย A

#### Cost-Per-Person Analysis for Producing Graduate's Using Activity-Based Costing

#### Compared to the Traditional Costs : A Case Study of College

สุรัชย์ บุษพา<sup>1</sup>

ชินจิตร์ อังวราราศ์<sup>2</sup>

#### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากิจกรรมการดำเนินงาน คำนวณและวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม เปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิม กรณีศึกษาวิทยาลัย A ปีการศึกษา 2559 โดยการเลือกกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีเฉพาะเจาะจงประกอบด้วยผู้บริหาร 6 คน บุคลากรสายผู้สอน 15 คน และบุคลากรสายสนับสนุน 22 คน ใช้แบบสัมภาษณ์และแบบเก็บข้อมูลเชิงกระดาษทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

ผลการศึกษาพบว่า ในระดับปริญญาตรีมีต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 43,175.44 บาท ส่วนต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมเป็นจำนวนเงิน 39,321.56 บาท เมื่อเปรียบเทียบผลการศึกษาพบว่าต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมในระดับปริญญาตรีมีต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยสูงกว่าต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 9.80 ในระดับปริญญาโทต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 140,591.59 บาท ต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมเป็นจำนวนเงิน 91,084.23 บาท เมื่อเปรียบเทียบผลการศึกษาพบว่าต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 54.35 ผลเนื่องมาจากการคำนวณต้นทุนแบบเดิมใช้จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายให้กับหลักสูตรถ้าจำนวนนักศึกษามาก หรือหน่วยผลิตมีขนาดใหญ่จะได้รับการเฉลี่ยต้นทุนทางอ้อมได้มากกว่า โดยไม่คำนึงถึงว่าหน่วยผลิตหน่วยใดได้รับประโยชน์จากกิจกรรมสนับสนุนมากน้อยเพียงใด ส่วนการปันส่วนต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีการปันส่วนเป็น 3 ระดับ โดยระดับแรกจะเป็นส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุว่าเป็นต้นทุนของหลักสูตรใดหลักสูตรหนึ่งเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน ในระดับที่ 2 จะปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมหลักสูตร ในระดับที่ 3 จะปันส่วนค่าใช้จ่ายกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตรโดยใช้ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าสู่หลักสูตรจึงทำให้ต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยของทั้ง 2 วิธีมีความแตกต่างกันมาก

**คำสำคัญ** ต้นทุนต่อหัว, ต้นทุนฐานกิจกรรม, ต้นทุนแบบเดิม

#### Abstract

This objectives of study operational activities were to calculate and analyze the cost-per-person of the course by the activity-based costing method and compare with traditional cost. A case study of College A in the academic year 2016. The sample selection was conducted in a specific way, consisting of 6 administrators, 15 instructors, and 22 supporting staff, Data collection instruments included interview guide and working paper. Data were analyzed through descriptive statistics for explaining the results

<sup>1</sup>นักศึกษาระดับปริญญาโทหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

<sup>2</sup>ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำกลุ่มวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น ที่ปรึกษาลูก



The results showed that the average cost-per-person by the activity-based costing method was 43,175.44 baht. The average cost-per-person by traditional cost method was 39,321.56 baht. Comparing the results of the study, it was found that the per capita cost of the activity-based costing method at the bachelor's degree was higher than the average per capita cost, which accounted for 9.80%. Master's degree the average cost-per-person by the activity-based costing method was 140,591.59 baht. The average cost-per-person by traditional cost method was 91,084.23 baht. Comparing the results of the study, it was found that the per capita cost of the activity-based costing method at the Master's degree was higher than the average per capita cost, which accounted for 54.35 As a result of the traditional cost calculation, the number of students was used to allocate costs to the curriculum. the larger the unit, and the greater the indirect costs. Regardless of which unit of production benefited from the support activity, The cost allocation based on the activity cost system was allocated to three levels, the first level being the non-cost part of the course. The second level cost center will allocate costs from the center. Costs for Level 3 activities will be allocated to the course costs using the activity-driven approach. Indirect cost to the program, the average per capita cost of these two methods are very different.

**Keywords :** Cost per person, Activity-based costing, Traditional cost

## 1. บทนำ

ในการที่จะพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าจนสามารถเข้าสู่การแข่งขันในเวทีโลกได้นั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการจัดการเรียนการสอนของประเทศให้ได้ระดับมาตรฐานทั้งในระดับประเทศ และสามารถเทียบเคียงสมรรถนะได้กับมาตรฐานของนานาชาติ ซึ่งตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ในการบริหารและจัดการศึกษาของรัฐบาล การบริหารและจัดการศึกษาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การบริหารและจัดการเรียนการสอนของเอกชน และในการปฏิรูปการศึกษาในทศวรรษที่สอง (พ.ศ.2552-2561) ได้วางกรอบแนวทางในการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการการศึกษายุคใหม่ไว้ดังนี้คือ กระจายอำนาจการบริหารและการจัดการศึกษาให้สถานศึกษาและเขตพื้นที่การศึกษา พัฒนาระบบบริหารจัดการตามหลักธรรมาภิบาลให้มีความโปร่งใสและเป็นธรรม มีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ เพื่อเพิ่มโอกาสทางการศึกษาอย่างมีคุณภาพ พัฒนาระบบบริหารจัดการเพื่อส่งเสริมสนับสนุนการมีส่วนร่วมของประชาชนภาคเอกชนทุกภาคส่วนในการศึกษา สนับสนุนการศึกษาและเรียนรู้ให้มากขึ้นและพัฒนาระบบ

บริหารจัดการทรัพยากรเพื่อการศึกษาให้มีประสิทธิภาพ (ดรรารัตน์ จันทร์กาย, 2557)

ข้อมูลจากสมาคมสมาคมมหาวิทยาลัย (ประเทศไทย) จำนวนสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาในสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา รวม 172 แห่ง โดยแบ่งเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ จำนวน 15 แห่ง สถาบันอุดมศึกษาของรัฐ จำนวน 65 แห่ง สถาบันอุดมศึกษาของเอกชน จำนวน 71 แห่ง และวิทยาลัยชุมชน จำนวน 21 แห่ง เป็นปัจจัยที่ทำให้สถานศึกษาจำเป็นต้องพัฒนาคุณภาพการศึกษาสู่ความเป็นเลิศเพราะสภาพแวดล้อมการแข่งขันที่นับวันจะทวีความรุนแรงมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการจัดอันดับมหาวิทยาลัยขององค์กรนานาชาติ การแข่งขันในระดับอุดมศึกษา ความท้าทายในการออกนอกระบบ รวมถึงการขยายตัวของอุดมศึกษาไทย และการอยู่รอด (รัชต์วรรณ กาญจนปัญญาคม, 2556 อ้างถึงใน ณีญา เบ้าสุภี, 2556) สถานศึกษาจะมีความเป็นเลิศได้สิ่งสำคัญอย่างหนึ่งคือ คณะผู้บริหารต้องมีการพัฒนากิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่อง และจำเป็นต้องเลือกในการประกอบกิจการต่างๆ ภายใต้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดการกำหนดแนวทางการบริหารกิจกรรมและการเลือกกลยุทธ์ที่เหมาะสม



จึงต้องคำนึงถึงความสอดคล้องระหว่างกลยุทธ์เป็นสำคัญ หากสถาบันการศึกษามุ่งหวังความเป็นเลิศในรูปของผลกำไรที่สม่ำเสมอหรือเพิ่มสูงขึ้นโดยใช้วิธีการขึ้นราคาเป็นหลักย่อมสูญเสียส่วนแบ่งตลาดและไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ การที่จะสร้างกำไรสูงสุดและความมั่นคงแก่กิจการในระยะยาวนั้นจำเป็นต้องมีระบบการบริหารต้นทุนที่สนองต่อวัตถุประสงค์ทั้งในการวางแผนและการควบคุม ผู้บริหารจำนวนมากวางแผนโดยอาศัยประสบการณ์ การสังเกตการณ์ การใช้งบประมาณและระบบบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ เมื่อนำข้อมูลและต้นทุนตามระบบต้นทุนเดิมมาใช้ในการวางแผนและการควบคุมกลับพบว่าไม่สอดคล้องกับการบริหารงานตามกิจกรรมการทำงานของธุรกิจ (อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์, 2556) ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมีบทบาทสำคัญยิ่งในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของกิจการ โดยการให้ข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่ใกล้เคียงความเป็นจริง ซึ่งจะ เป็นประโยชน์กับผู้บริหารในการปรับปรุงโครงสร้าง ต้นทุนและการพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เข้าใจความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ถูกต้องในการผลิตสินค้าและบริการจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในระยะยาวของกิจการ และลดความสูญเสียเปล่าของกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิตจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพของกิจการในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น (กชกร เฉลิมกาญจนา, 2552)

วิทยาลัย A เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษากระทรวงศึกษาธิการ ได้รับอนุญาตให้จัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ.2542 และเริ่มดำเนินงานเปิดสอนในปีการศึกษา 2545 ปัจจุบันได้ดำเนินการเปิดสอนนักศึกษาโดยแบ่งเป็น 2 ระดับคือ ระดับปริญญาโท และระดับปริญญาตรี จากผลการดำเนินงานที่ผ่านมาการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตของวิทยาลัย A ยังเป็นวิธีการคำนวณต้นทุนอย่างง่ายทำให้มองเห็นเพียงแค่ภาพรวมของต้นทุนเท่านั้นและต้นทุนที่ได้จากการคำนวณไม่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงในแต่ละหลักสูตร ทำให้ฝ่ายบริหารไม่สามารถวัดผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและขาดข้อมูลในการกำหนดนโยบาย การบริหารจัดการที่เพียงพอ หากต้นทุนการผลิตบัณฑิตที่แม่นยำจะสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้ซึ่งจะช่วยให้วิทยาลัยสามารถบริหารงาน

ตัดสินใจวางแผนและควบคุมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีแนวคิดที่จะศึกษาเพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตร ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เปรียบเทียบกับต้นทุนต่อหัวตามระบบต้นทุนแบบเดิม โดยอาศัยข้อมูลในอดีตรวบรวมจากเอกสารและรายงานต่างๆ ได้แก่ ข้อมูลพื้นฐาน บัญชีแยกประเภทค่าใช้จ่าย รายงานการเงิน รายงานประจำปี และการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องซึ่งคาดหวังว่าการวิจัยในครั้งนี้จะเป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการบริหารหลักสูตรตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม และเป็นเครื่องมือหนึ่งในการบริหารงานของวิทยาลัย A เพื่อให้สามารถแข่งขันกับสถาบันอุดมศึกษาอื่น ๆ ได้

## 2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษากิจกรรมการดำเนินงานของแต่ละหลักสูตรที่เปิดสอนในวิทยาลัย A เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหัวด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในปีการศึกษา 2559
2. วิเคราะห์เปรียบเทียบการคำนวณต้นทุนต่อหัวตามระบบต้นทุนแบบเดิม กับต้นทุนต่อหัวตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

## 3. ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา  
การศึกษาครั้งนี้ประกอบด้วยการศึกษา กิจกรรมการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในกระบวนการจัดการเรียนการสอนของหลักสูตรที่เปิดสอนในวิทยาลัย A จำนวน 15 หลักสูตร (ระดับบัณฑิตศึกษา 4 หลักสูตร ระดับปริญญาตรี 11 หลักสูตร) โดยทำการศึกษากิจกรรมการดำเนินงานและเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีการศึกษา 2559
2. ขอบเขตด้านประชากร  
ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือ กลุ่มบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องกระบวนการจัดการเรียนการสอนของหลักสูตรที่เปิดสอนในวิทยาลัย A ปีการศึกษา 2559 ประกอบด้วยผู้บริหารและบุคลากรสายผู้สอน 115 คน และบุคลากรสายสนับสนุน 72 คน รวมเป็น 187 คน
3. ขอบเขตด้านสถานที่เก็บข้อมูล  
เนื่องจากการศึกษาครั้งนี้ใช้กลุ่มตัวอย่างที่



เป็นสถานศึกษาเอกชนจึงไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลสถานที่จริงได้

4. ขอบเขตด้านระยะเวลา

การศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาใช้ข้อมูลกิจกรรมและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของวิทยาลัย A ในปีการศึกษา 2559 (เริ่มตั้งแต่ 1 สิงหาคม 2559 ถึงวันที่ 31 กรกฎาคม 2560)

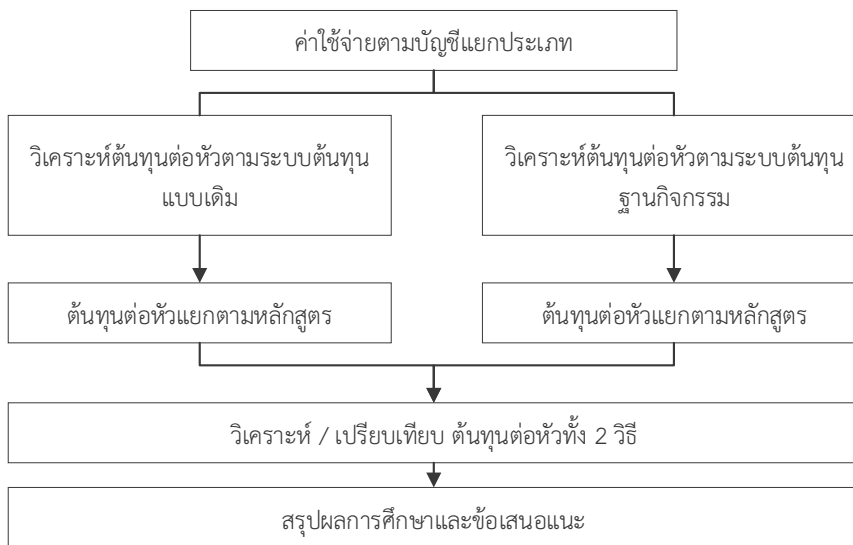
4. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรด้วยระบบ

ต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนต่อหัวในแต่ละกิจกรรม โดยจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการเข้าใจพฤติกรรมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในองค์กรเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนและการจัดสรรงบประมาณในการบริหารหลักสูตรได้อย่างเหมาะสม

2. ทำให้มีกระบวนการสร้างข้อมูลทางด้านต้นทุนที่แม่นยำกว่าระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเป็นการส่งเสริมการบริหารงานโดยมุ่งเน้นต้นทุนกับประโยชน์ที่ได้รับ

5. กรอบแนวคิดในการวิจัย



รูปภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

6. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเปรียบเทียบกับต้นทุนแบบเดิมกรณีศึกษาวิทยาลัย A ปีการศึกษา 2559 ผู้ศึกษาได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลและนำเสนอการวิเคราะห์ข้อมูล ตามลำดับดังนี้

**ตอนที่ 1** รวบรวมข้อมูลด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่จำนวนหน่วยต้นทุนหลักและหน่วยต้นทุนสนับสนุน จำนวนบุคลากร และจำนวนนักศึกษา

**ตอนที่ 2** รวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงจากบัญชีแยกประเภท

**ตอนที่ 3** การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรแบบเดิม

1.1 รวบรวมค่าใช้จ่ายจากบัญชีแยกประเภทจำแนกเป็น ค่าใช้จ่ายทางตรง และค่าใช้จ่ายทางอ้อม

โดยค่าใช้จ่ายทางตรงคือค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุเข้าสู่ต้นทุนของหลักสูตรได้ ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมคือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ต้นทุนของหลักสูตรได้โดยตรงต้องอาศัยวิธีการปันส่วน โดยหาเกณฑ์ที่เหมาะสมเพื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าสู่ต้นทุนของหลักสูตร

1.2 คำนวณต้นทุนรวมของแต่ละหลักสูตร โดยนำค่าใช้จ่ายทางตรงรวมกับค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ได้รับการปันส่วน

1.3 คำนวณต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรตามวิธีต้นทุนแบบเดิม A โดยนำต้นทุนรวมของแต่ละหลักสูตรหารด้วยจำนวนนักศึกษาแต่ละหลักสูตร

**ตอนที่ 4** วิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. วิเคราะห์และระบุกิจกรรม



2. แยกประเภทค่าใช้จ่ายโดยจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย ดังนี้

2.1 ค่าใช้จ่ายทางตรงคือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตบัณฑิต และเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุเป็นค่าใช้จ่ายต่อหัวได้

2.2 ค่าใช้จ่ายทางอ้อม คือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของหลักสูตรใดหลักสูตรหนึ่ง ซึ่งค่าใช้จ่ายทางอ้อมสามารถแยกเป็น 2 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่สามารถระบุเป็นค่าใช้จ่ายของกิจกรรมได้โดยตรง และค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุเป็นค่าใช้จ่ายกิจกรรมได้โดยตรง

3. กำหนดศูนย์ต้นทุน เป็นการกำหนดกลุ่มค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุเป็นค่าใช้จ่ายกิจกรรมได้ แหล่งที่มาของค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะสัมพันธ์กัน จะถูกจัดเข้าศูนย์ต้นทุนเดียวกัน ซึ่งแต่ละศูนย์ต้นทุนจะต้องมีเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม

4. กำหนดตัวผลักต้นหรือเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรมเพื่อที่จะปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมเข้าไปเป็นต้นทุนของหลักสูตร โดยตัวผลักต้นจะวิเคราะห์จากปัจจัยที่เป็น สาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงมากที่สุดของแต่ละกิจกรรม

5. คำนวณการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่ต้นทุนหลักสูตร โดยนำตัวผลักต้นกิจกรรมที่ได้กำหนดไว้เป็นตัวผลักต้นค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ต้นทุนของแต่ละหลักสูตร

6. คำนวณต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรของวิทยาลัย A ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมโดยรวบรวมค่าใช้จ่ายของแต่ละหลักสูตรนำค่าใช้จ่ายตรงรวมกับค่าใช้จ่ายทางอ้อมเพื่อให้ได้ต้นทุนรวมแล้วหารด้วยจำนวนนักศึกษา

## 7. ผลการวิจัย

**ตอนที่ 1** รวบรวมข้อมูลด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. วิทยาลัย A มีหน่วยต้นทุนหลักตามโครงสร้างขององค์กรที่รับผิดชอบด้านการจัดการเรียนการสอน จำนวน 6 คณะ ได้แก่ คณะบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ คณะศิลปศาสตร์ คณะพยาบาลศาสตร์ คณะวิทยาศาสตร์

และเทคโนโลยี และบัณฑิตวิทยาลัย ส่วนหน่วยต้นทุนที่ทำหน้าที่สนับสนุนภารกิจของวิทยาลัย A ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่สนับสนุนผลิตบัณฑิตจำนวน 8 หน่วยงาน ได้แก่ สำนักอธิการบดี สำนักตรวจสอบภายใน สำนักกิจการนักศึกษา สำนักวิชาการและมาตรฐานการศึกษา สำนักวิจัยและพัฒนา สำนักหอสมุด สำนักทรัพยากรบุคคล และสำนักประกันคุณภาพ

2. ปีการศึกษา 2559 วิทยาลัย A มีจำนวนนักศึกษา 1,747 คน แบ่งเป็นนักศึกษาระดับปริญญาตรีจำนวน 1,655 คน และนักศึกษาระดับปริญญาโทจำนวน 92 คน

3. จำนวนบุคลากรโดยแบ่งเป็นบุคลากรสายบริหาร และบุคลากรสายผู้สอนจำนวน 115 คน บุคลากรสายสนับสนุนจำนวน 72 คน รวมเป็น 187 คน

**ตอนที่ 2** รวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงจากบัญชีแยกประเภท

ค่าใช้จ่ายจริงตามบัญชีแยกประเภทของวิทยาลัย ปีการศึกษา 2559 เป็นจำนวนเงิน 80,481,251.04 บาท พบว่าเงินเดือนและค่าตอบแทนผู้บริหาร และ อาจารย์ผู้สอนมีจำนวนสูงที่สุดเป็นจำนวนเงิน 35,895,230.00 บาท คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 44.60 รองลงมาคือ เงินเดือนและค่าตอบแทนบุคลากรสายสนับสนุนเป็นจำนวนเงิน 10,060,216.00 บาท คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 12.50 และทุนสนับสนุนการศึกษาจำนวน 4,072,910 บาท คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 5.06

**ตอนที่ 3** การคำนวณต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรด้วยวิธีต้นทุนแบบเดิมพบว่าในระดับปริญญาตรีหลักสูตรพยาบาลศาสตร์มีต้นทุนต่อหัวสูงที่สุดเป็นจำนวนเงิน 74,893.76.10 บาท และหลักสูตรการจัดการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม(ต่อเนื่อง) มีต้นทุนต่อหัวน้อยที่สุดเป็นจำนวนเงิน 32,285.84 บาท ส่วนระดับปริญญาโทพบว่าหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหัวสูงที่สุดได้แก่หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิตมีต้นทุนต่อหัวเป็นจำนวนเงิน 114,479.30 บาท ส่วนหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหัวต่ำที่สุดได้แก่หลักสูตรศึกษาศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อวิเคราะห์จากค่าใช้จ่ายทางตรงในระดับปริญญาตรีหลักสูตรพยาบาลศาสตร์มีค่าใช้จ่ายทางตรงสูงที่สุดโดยค่าใช้จ่ายทางตรงส่วนใหญ่มาจากเงินเดือนและค่าตอบแทนอาจารย์ผู้สอนและหลักสูตรพยาบาลศาสตร์เอง



ก็มีจำนวนนักศึกษามากถึงได้รับปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมสูงด้วยเช่นกันเป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนของหลักสูตรรวมถึงต้นทุนต่อหัวสูงที่สุด ส่วนการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนแบบเดิมในระดับปริญญาโทพบว่าหลักสูตรที่มีจำนวนนักศึกษาเยอะเป็นหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหัวต่ำที่สุด

**ตอนที่ 4** วิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวด้วยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม

1. วิเคราะห์และระบุกิจกรรม จากการศึกษากระบวนการในการดำเนินงานสามารถวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมแบ่งออกเป็น 10 กิจกรรมดังนี้ กิจกรรมบริหารจัดการ กิจกรรมประชาสัมพันธ์ กิจกรรมรับเข้านักศึกษา กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมพัฒนานักศึกษา กิจกรรมวัดและประเมินผล กิจกรรมบริการวิชาการ กิจกรรมการวิจัย กิจกรรมประกันคุณภาพการศึกษา และกิจกรรมสำเร็จการศึกษา

2. แยกประเภทค่าใช้จ่าย โดยจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่ายดังนี้

2.1 ค่าใช้จ่ายทางตรงเป็นจำนวนเงิน 30,381,165.75 บาท คิดเป็นร้อยละ 37.75 ของค่าใช้จ่ายรวมจากบัญชีแยกประเภท

2.2 ค่าใช้จ่ายทางอ้อมเป็นจำนวนเงิน 50,100,085.29 บาท คิดเป็นร้อยละ 62.25 ของค่าใช้จ่ายตามบัญชีแยกประเภท โดยค่าใช้จ่ายทางอ้อมสามารถแยกออกเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยตรงเป็นจำนวนเงิน 21,320,188.60 บาท และค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้โดยตรงเป็นจำนวนเงิน 28,779,896.69 บาท จากค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้ผู้ศึกษาได้จำแนกเข้าศูนย์ต้นทุนจำนวน 3 ศูนย์ต้นทุน ได้แก่

1. ศูนย์ต้นทุนอาจารย์ผู้สอน โดยค่าใช้จ่ายประกอบด้วย เงินเดือนและค่าตอบแทน รวมเป็นจำนวนเงิน 18,120,572.00 บาท เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย คือ จำนวนชั่วโมงการสอน และจำนวนชั่วโมงการบริหารในกรณีที่อาจารย์ปฏิบัติหน้าที่เป็นทั้งผู้สอนและผู้บริหาร จากการคำนวณพบว่า ค่าใช้จ่ายทางอ้อมจากศูนย์ต้นทุนอาจารย์ผู้สอนสามารถปันส่วนให้กับหลักสูตรตามสัดส่วนชั่วโมงการสอนเป็นจำนวนเงิน 7,526,806.86 บาท

คิดเป็นร้อยละ 41.54 และปันส่วนให้กิจกรรมการบริหารตามสัดส่วนชั่วโมงการบริหารเป็นจำนวนเงิน 10,593,720.34 บาท คิดส่วนร้อยละ 58.46

2. ศูนย์ต้นทุนบุคลากรสายสนับสนุน ค่าใช้จ่ายประกอบด้วยเงินเดือนและค่าตอบแทนเป็นจำนวนเงิน 7,961,588.00 บาท ใช้เกณฑ์ในการปันส่วนโดยการวิเคราะห์สัดส่วนในการทำงานตามคำบรรยายลักษณะงาน และจากการสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนบุคลากรสายสนับสนุนเข้าสู่กิจกรรม โดยกิจกรรมบริหารได้รับการปันส่วนมากที่สุดเป็นจำนวนเงิน 3,243,037.53 บาท คิดส่วนร้อยละ 40.73 ลำดับถัดมาได้แก่กิจกรรมการเรียนการสอนได้รับการปันส่วนเป็นจำนวนเงิน 2,544,287.97 บาท คิดเป็นร้อยละ 31.96 ส่วนกิจกรรมสำเร็จการศึกษาได้รับการปันส่วนน้อยที่สุดเป็นจำนวนเงิน 62,820.16 บาท คิดเป็นร้อยละ 0.79

3. ศูนย์ต้นทุนอาคารประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาอาคารและส่วนปรับปรุง 2,697,781.69 บาท เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนอาคาร ใช้เกณฑ์พื้นที่การใช้งานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนอาคารเข้าสู่กิจกรรม จากการคำนวณพบว่าค่าเสื่อมราคาอาคารถูกปันส่วนเข้ากิจกรรมการเรียนการสอนสูงที่สุดเป็นจำนวนเงิน 2,318,202.56 บาท เนื่องจากพื้นที่ส่วนใหญ่ใช้ในการเรียนการสอน ปันส่วนให้กิจกรรมการบริหารเป็นจำนวนเงิน 122,691.76 บาท และปันส่วนให้กิจกรรมนักศึกษาเป็นจำนวนเงิน 256,887.37 บาท

2.3 การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรม กิจกรรมบริหาร กิจกรรมพัฒนานักศึกษาใช้จำนวนนักศึกษาเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม ส่วนกิจกรรมประชาสัมพันธ์ กิจกรรมบริการวิชาการ กิจกรรมประกันคุณภาพการศึกษา ใช้จำนวนหลักสูตรเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม กิจกรรมรับเข้านักศึกษาใช้จำนวนนักศึกษารับเข้าเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอนใช้จำนวนชั่วโมงการเรียนการสอนเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม กิจกรรมการวิจัยใช้จำนวนงานวิจัยเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม และกิจกรรมสำเร็จการศึกษาใช้จำนวนนักศึกษาที่สำเร็จการศึกษาเป็นตัวหลักต้นทุนกิจกรรม จากการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมพบว่า กิจกรรมบริหารมีต้นทุนสูงที่สุดเป็นจำนวนเงิน



24,380,111.79 บาท รองลงมาเป็นกิจกรรมการเรียนการสอนมีต้นทุนกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 9,655,915.95 บาท และกิจกรรมวัดและมีประเมินผลการศึกษามีต้นทุนกิจกรรมต่ำที่สุดเป็นจำนวนเงิน 575,987.58 บาท

2.4 การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่ต้นทุนหลักสูตร เมื่อปันส่วนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตรรวมกับต้นทุนทางตรงที่ระบุเป็นต้นทุนกิจกรรมได้แล้ว กิจกรรมบริหารมีต้นทุนมากที่สุดเป็นจำนวนเงิน 24,380,111.79 บาท คิดเป็นร้อยละ 57.05 รองลงมาคือกิจกรรมการเรียนการสอนมีต้นทุนกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 9,655,915.95 บาท คิดเป็นร้อยละ 22.59 ส่วนต้นทุนกิจกรรมวัดและประเมินผลการศึกษามีต้นทุนกิจกรรมน้อยที่สุด เป็นจำนวนเงิน 575,987.58 บาท คิดเป็นร้อยละ 1.35 เมื่อพิจารณาต้นทุนกิจกรรมที่ปันส่วนเข้าสู่หลักสูตรพบว่า หลักสูตรพยาบาลศาสตร์ได้รับปันส่วนค่าใช้จ่ายมาก

ที่สุดเป็นจำนวนเงิน 6,761,831.17 บาท คิดเป็นร้อยละ 15.82

2.5 การคำนวณต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรของวิทยาลัย A ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมพบว่าในระดับปริญญาตรีหลักสูตรพยาบาลศาสตร์มีต้นทุนต่อหัวสูงที่สุด เป็นจำนวนเงิน 71,066.70 บาท หลักสูตรการจัดการธุรกิจค้าปลีกมีต้นทุนต่อหัวต่ำที่สุดเป็นจำนวนเงิน 26,056.10 บาท ส่วนหลักสูตรในระดับปริญญาโทพบว่า หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตมีต้นทุนต่อหัวสูงที่สุดเป็นจำนวนเงิน 192,284.12 บาทเนื่องจากมีจำนวนนักศึกษาน้อยแต่การจัดการเรียนการสอนยังคงเทียบเท่าหลักสูตรอื่นในระดับเดียวกันจึงทำให้ต้นทุนต่อหัวสูง

4. จากการเปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวด้วยระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถสรุปได้ตามตารางที่ 4

ตารางที่ 4 เปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับระบบต้นทุนแบบเดิม

หลักสูตร	ต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรม (บาท)	ต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนแบบเดิม (บาท)	ผลต่าง สูงกว่า(ต่ำกว่า)	สัดส่วน ร้อยละ
ระดับปริญญาตรี				
1 หลักสูตรการจัดการทั่วไป	27,157.72	34,404.81	(7,247.09)	26.69
2 หลักสูตรคอมพิวเตอร์ธุรกิจ	28,508.06	32,500.87	(3,992.81)	14.01
3 หลักสูตรการตลาด	41,906.76	32,628.04	9,278.72	22.14
4 หลักสูตรการจัดการธุรกิจระหว่างประเทศ	41,853.35	33,869.22	7,984.13	19.08
5 หลักสูตรบัญชีบัณฑิต	33,510.63	34,649.39	(1,138.76)	3.40
6 หลักสูตรการจัดการธุรกิจค้าปลีก	26,056.10	33,366.81	(7,310.71)	28.06
7 หลักสูตรนิติศาสตร์	41,219.74	40,063.85	1,155.89	2.80
8 หลักสูตรศิลปศาสตร์	48,101.16	45,967.84	2,133.32	4.44
9 หลักสูตรพยาบาลศาสตร์	71,066.70	74,893.76	(3,827.06)	5.39
10 หลักสูตรเทคโนโลยีสารสนเทศ	47,624.04	37,906.73	9,717.31	20.40
11 หลักสูตรการจัดการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม (ต่อเนื่อง)	67,925.55	32,285.84	35,639.71	52.47
ระดับปริญญาโท				
1 หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต	159,146.68	114,479.30	44,667.38	28.07
2 หลักสูตรศึกษาศาสตรมหาบัณฑิต	85,425.46	67,656.55	17,768.91	20.80
3 หลักสูตรสาธารณสุขศาสตรมหาบัณฑิต	125,510.10	112,428.27	13,081.83	10.42
4 หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต	192,284.12	69,772.80	122,511.32	63.71



จากตารางที่ 4 วิเคราะห์ในภาพรวมโดยการนำต้นทุนต่อหัวมาหาค่าเฉลี่ยพบว่า ระดับปริญญาตรีมีต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 43,175.44 บาท ส่วนต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมเป็นจำนวนเงิน 39,321.56 บาท โดยต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมมีต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยสูงกว่าต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนเดิมคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 9.80 ระดับปริญญาโทต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นจำนวนเงิน 140,591.59 บาท ต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมเป็นจำนวนเงิน 91,084.23 บาท โดย ต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าต้นทุนต่อหัวเฉลี่ยตามวิธีต้นทุนแบบเดิมคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 54.35 เนื่องจากในการคำนวณต้นทุนแบบเดิมใช้จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าสู่หลักสูตร และนำค่าใช้จ่ายประเภทเงินเดือนและค่าตอบแทนอาจารย์ผู้สอนจำแนกตามอาจารย์ประจำหลักสูตรเข้าเป็นต้นทุนทางตรงโดยไม่คำนึงว่าอาจารย์ประจำหลักสูตรแต่ละท่านมีการสอนให้กับหลักสูตรอื่นด้วยหรือไม่ แต่ในการคำนวณต้นทุนตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมเมื่อวิเคราะห์จากสัดส่วนภาระงานสอนของอาจารย์ประจำหลักสูตรแต่ละท่านพบว่าอาจารย์ประจำหลักสูตรส่วนใหญ่มีการสอนให้กับหลายหลักสูตรทั้งในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท และอาจารย์ผู้สอนบางท่านมีการทำงานในตำแหน่งผู้บริหารด้วย ผู้ศึกษาจึงจำแนกค่าใช้จ่ายประเภทเงินเดือนและค่าตอบแทนอาจารย์ผู้สอนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม จึงทำให้ต้นทุนต่อหัวของทั้ง 2 วิธีมีความแตกต่างกันมาก

## 8. อภิปรายผลการวิจัย

จากการคำนวณต้นทุนต่อหัวรายหลักสูตรแบบเดิมของวิทยาลัย A จะเห็นได้ว่าการใช้ผลผลิต (จำนวนนักศึกษา) เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย ซึ่งจากการคำนวณในลักษณะนี้ทำให้ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาไม่ได้รับข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวตามกิจกรรมที่เกิดขึ้นเนื่องจากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนทางอ้อมจะปันส่วนไปยังหลักสูตร (หน่วยผลิต) ที่ทำหน้าที่จัดการเรียนการสอน ถ้าหน่วยผลิตมีขนาดใหญ่จะได้รับการเฉลี่ยต้นทุนทางอ้อมได้

มากกว่า โดยไม่คำนึงถึงว่าหน่วยผลิตหน่วยใดได้รับประโยชน์จากกิจกรรมสนับสนุนมากน้อยเพียงใด สอดคล้องกับแนวคิดของ ศศิวิมล มีอำพัน (2558)

การปันส่วนต้นทุนตามระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมตามกระบวนการในการดำเนินงานจากการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้วิเคราะห์และระบุกิจกรรมออกเป็น 10 กิจกรรม พบว่ากิจกรรมบริหารมีต้นทุนกิจกรรมสูงสุด รองลงมาเป็นกิจกรรมการเรียนการสอนซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของปรีฉัตร สิงหาปัด (2555) การปันส่วนต้นทุนแบ่งเป็น 3 ระดับด้วยกัน โดยระดับแรกจะเป็นส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุว่าเป็นต้นทุนของหลักสูตรใดหลักสูตรหนึ่งเข้าสู่ต้นทุน ในระดับที่ 2 จะปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมในระดับที่ 3 จะปันส่วนค่าใช้จ่ายกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตร สอดคล้องกับแนวคิดการปันส่วนค่าใช้จ่ายของ อนุรักษ์ทองสุโขวงศ์ (2556) ซึ่งในส่วนของระดับที่ 2 การปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนไปสู่กิจกรรมเนื่องจากอาจารย์ผู้สอนบางท่านมีการสอนในหลายหลักสูตรในระดับปริญญาตรี ปริญญาโทและปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งผู้บริหารอีกด้วย และบุคลากรสายสนับสนุนก็มีการให้การสนับสนุนทั้งกิจกรรมในระดับปริญญาตรี และระดับปริญญาโทด้วย จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายลงไปสู่ระดับการศึกษาทั้งในระดับปริญญาตรีและระดับปริญญาโทด้วยสอดคล้องกับงานวิจัยของเจนจิรา ทีปุง (2557) รวมถึงวิทยาลัย A มีการใช้ทรัพยากรร่วมกันตามนโยบายการบริหารสินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุด จึงทำให้ค่าใช้จ่ายทางอ้อมมีจำนวนที่สูงซึ่งเป็นจำนวนเงิน 50,100,085.29 บาท คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 62.25 ของค่าใช้จ่ายตามบัญชีแยกประเภท ดังนั้นค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่มีจำนวนมากจึงทำให้กระบวนการปันส่วนค่าใช้จ่ายมีความสำคัญ โดยเฉพาะการกำหนดเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าสู่ต้นทุนของหลักสูตร เพื่อให้ต้นทุนของหลักสูตรสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงมากที่สุด

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมและต้นทุนแบบเดิมจะเห็นได้ว่าวิธีต้นทุนแบบเดิมถ้าหลักสูตรใดมีจำนวนนักศึกษามากก็จะได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมมากส่วนวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะนำค่าใช้จ่ายทางอ้อมปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมซึ่งจะทำให้ทราบ





ต้นทุนต่อกิจกรรมจากนั้นจะวิเคราะห์หาตัวผลักดันกิจกรรม (Cost Driver) โดยตัวผลักดันจะวิเคราะห์จากปัจจัยที่เป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงมากที่สุดของแต่ละกิจกรรม เพื่อปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่หลักสูตร ผลต่างที่เห็นได้ชัดเจนคือหลักสูตรการจัดการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม (ต่อเนื่อง) ซึ่งต้นทุนต่อหัวตามวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมสูงกว่าวิธีต้นทุนแบบเดิมคิดเป็นร้อยละ 52.47 เนื่องจากวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมจะปันส่วนค่าใช้จ่ายจากปริมาณการใช้กิจกรรม ซึ่งหลักสูตรการจัดการเทคโนโลยีอุตสาหกรรม (ต่อเนื่อง) มีกิจกรรมประชาสัมพันธ์ กิจกรรมบริการวิชาการ และ กิจกรรมประกันคุณภาพการศึกษาที่ต้องรับปันส่วนค่าใช้จ่ายเท่ากับหลักสูตรอื่นประกอบกับหลักสูตรมีจำนวนนักศึกษาน้อย จึงทำให้ต้นทุนต่อหัวทั้งสองวิธีแตกต่างกัน

#### 9. ข้อเสนอแนะ

หากหน่วยงานต้องการพัฒนาหรือปรับปรุงกิจกรรมการดำเนินงานให้เกิดประโยชน์ในการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมควรมีการปรับระบบการเก็บรวบรวมข้อมูลอย่างต่อเนื่องเพื่อสะดวกในการนำไปใช้สำหรับการคำนวณต้นทุนหรือปันส่วนต้นทุน ซึ่งระบบการจัดเก็บข้อมูลที่ดีจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการรวบรวมข้อมูลสามารถทำได้อย่างรวดเร็ว และสามารถรายงานผลการศึกษาต่อผู้บริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจในการวางแผนการดำเนินงาน และจัดสรรงบประมาณ นอกจากนี้หากองค์กรมีความต้องการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ใช้ ควรมีการสร้างความรู้ และความเข้าใจให้กับผู้ปฏิบัติงานได้รับทราบเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปในทิศทางเดียวกันอันจะทำให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป ในการคำนวณต้นทุนด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อให้เห็นถึงข้อมูลต้นทุนการผลิตบัณฑิตในภาพรวมทั้งองค์กร ในการศึกษาครั้งต่อไปควรมีการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายเป็นรายวิชา เพื่อให้สามารถนำต้นทุนต่อรายวิชาไปใช้ในการปันส่วนหากมีหลักสูตรที่ไม่ได้อยู่ในคณะเดียวกันมาเรียนร่วมกัน

#### 10. เอกสารอ้างอิง

1. กชกร เฉลิมกาญจนา. (2552). การบัญชีบริหาร (การบัญชีต้นทุน2). พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.
2. เจนจิรา ทีปุง. (2557). การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิตหลักสูตรมหาบัณฑิต คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น ด้วยระบบต้นทุนฐานกิจกรรม. รายงานการศึกษาระยะปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
3. ดารารัตน์ จันทร์กาย. (2557). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการยกระดับคุณภาพการศึกษาของสถานศึกษาขั้นพื้นฐานในประเทศไทย. ค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2557 จาก: <https://www.academia.edu>.
4. ปริฉัตร สิงหาปัด. (2555). ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตมหาบัณฑิตโดยวิธีต้นทุนฐานกิจกรรมของภาควิชาวิทยาการคอมพิวเตอร์ คณะวิทยาศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาระยะปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยขอนแก่น
5. รัชต์วรรณ กาญจนปัญญาคม. (2556). โครงการประชุมชี้แจงการพัฒนาคุณภาพการศึกษาสู่ความเป็นเลิศ (EdPEX). ค้นเมื่อ 20 ธันวาคม 2557, จาก <http://www.qa.ku.ac.th>.
6. .ลัดดาภรณ์ อินดาหามแห. (2557). ต้นทุนฐานกิจกรรมหลักสูตรวิศวกรรมศาสตรบัณฑิต สาขาวิศวกรรมไฟฟ้า และสาขาวิชาเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น. รายงานการศึกษาระยะหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิตบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
7. ศศิวิมล มีอำพล. (2558). การบัญชีเพื่อการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 23. กรุงเทพฯ: เสมาธรรม.
8. สมาคมสภามหาวิทยาลัย (ประเทศไทย) . (2560). สถาบันอุดมศึกษาในสังกัด สกอ. ค้นเมื่อ 5 กุมภาพันธ์ 2560 จาก: <https://tagbth.wordpress.com>
9. อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์. (2556). การบัญชีต้นทุน. ขอนแก่น: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยขอนแก่น.