



การเสนอต้นแบบตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรม  
สนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม  
ในสถาบันอุดมศึกษา กรณีศึกษา: มหาวิทยาลัยราชภัฏบรจพัตย์

วิไล สนิทงาม

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏบรจพัตย์

พ.ศ.2555

**A Prototype of Cost Driver for Non-Academic Activities Using  
Activity-Based Costing in Higher Education Institution:  
Case Study of Dhurakij Pundit University**

**Wilai Sanitngam**

**A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Accountancy Program  
Department of Accountancy  
Faculty of Accountancy, Dhurakij Pundit University**

**2012**

เลขที่เรื่อง.....	0227195.....
วันที่ส่งเรื่อง.....	4 JUL 2556.....
เลขที่รับเรื่อง.....	120,42.....
	6795/1.....
	1556.....



## ใบรับรองสารนิพนธ์

คณะกรรมการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา บัญชีมหาบัณฑิต

หัวข้อสารนิพนธ์      การเสนอต้นแบบการกำหนดตัวผลักต้นทุน (Cost Driver) ที่เหมาะสม  
สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non Academic Activity) ใน  
สถาบันอุดมศึกษา

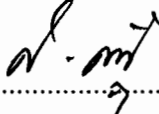
เสนอโดย              วิไล สนิทงาม

สาขาวิชา              การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์      อาจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม


ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบสารนิพนธ์แล้ว

  
.....ประธานกรรมการ  
(อาจารย์ ดร.ปรีเปรม นนทสิทธิ์)

  
.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์  
(อาจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

  
.....กรรมการ  
(อาจารย์ ดร.พิชชนันท์ เพชรเชิดชู)

คณะกรรมการบัญชีรับรองแล้ว

  
.....คณบดีคณะกรรมการบัญชี  
(อาจารย์ ดร.พิชชนันท์ เพชรเชิดชู)

วันที่..... 28 .....เดือน..... กรกฎาคม..... พ.ศ. 2555

หัวข้อสารนิพนธ์	การเสนอต้นแบบตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในสถาบันอุดมศึกษา
ชื่อผู้เขียน	กรณิศศึกษา: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	วิไล สนิทงาม
สาขาวิชา	ดร.ศิริเดช คำสุพรหม
ปีการศึกษา	การบัญชี
	2555

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้ เรื่อง การเสนอต้นแบบตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในสถาบันอุดมศึกษา กรณิศศึกษา: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดต้นแบบตัวผลักดันต้นทุนสำหรับกิจกรรมสนับสนุนวิชาการและการคำนวณต้นทุนกิจกรรมโดยใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนของฝ่ายการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

การดำเนินการวิจัยเริ่มต้นโดยนำแนวคิด ทฤษฎีต้นทุนกิจกรรมมาเป็นองค์ประกอบและเป็นแนวทางในการทำวิจัย เพื่อสร้างต้นแบบโครงสร้างกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ให้สอดคล้องกับต้นทุนที่เกิดขึ้น พร้อมกับการกำหนดตัวผลักดันต้นทุนที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนฝ่ายการเงินและบัญชีเข้าสู่กิจกรรมและการกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารจัดการทางการศึกษาในปรับปรุงและพัฒนาตามเหตุการณ์ โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กร คำอธิบายลักษณะงาน เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดกิจกรรม

ผลของการวิจัยสามารถกำหนดตัวผลักดันต้นทุนออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ (1) ตัวผลักดันทรัพยากรที่ใช้ปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมฝ่ายการเงินและบัญชีโดยใช้จำนวนครั้งการให้บริการ (2) ตัวผลักดันกิจกรรมสำหรับปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชีโดยใช้จำนวนนักศึกษาสำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา และใช้จำนวนเอกสารสำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน แต่กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอกนั้น ไม่สามารถปันส่วนเข้าคณะได้

Thematic Paper Title	A Prototype of Cost Driver for Non-Academic Activities Using Activity-Based Costing in Higher Education Institution: Case Study of Dhurakij Pundit University
Author	Wilai Sanitngam
Thematic Paper Advisor	Dr. Siridech Kumsuprom
Department	Accountancy
Academic year	2012

### ABSTRACT

This research is to propose a prototype of cost driver for non-academic activities using Activity-Based Costing (ABC) in higher education institution. A case study of this research is the Finance and Accounting Department at Dhurakij Pundit University.

This research starts with using a concept and a theory of ABC as the blueprint for calculating the cost based on activities in the Finance and Accounting Department. Moreover, this research defines a cost driver to be used in cost allocation to the Faculty of Accounting in order to manipulate administrative activities supporting to the Faculty. By doing so, this research collects financial information from academic year 2009-2011, the organizational structure and job description for defining the main activities.

The results of this research indicate that cost drivers include resources driver and activities driver. Resources driver used for cost allocation to the Finance and Accounting Department is a number of services. Activities drivers used for cost allocation to the Faculty of Accounting include (1) a number of students for activities of student administration and student finance and (2) a number of documents for activities of internal administration and internal finance in each department and each faculty. However, activities of external administration and external finance are not able to allocate the cost to the Faculty of Accounting.

## กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาจาก ดร.ศิริเดช คำสุพรหม อาจารย์ที่ปรึกษา ซึ่งท่านได้กรุณาใช้เวลาให้คำปรึกษา ให้คำแนะนำ ตลอดจนแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ด้วยความเอาใจใส่ ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งในความกรุณาของอาจารย์เป็นอย่างยิ่ง จึงขอกราบขอบพระคุณมา ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณ ดร.ปรีเปรม นนทสิทธิ์ และดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู ประธานและกรรมการสอบสารนิพนธ์ ที่ได้กรุณาให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้สารนิพนธ์ฉบับนี้ สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณ ดร.คาริกา ลัทธพิพัฒน์ รองอธิการบดีฝ่ายการเงินและบริหาร ที่เอื้อเฟื้อข้อมูลของมหาวิทยาลัยเพื่อใช้ในการทำสารนิพนธ์ และนางสาวกัญญา ประยูรสุข ผู้ช่วยรองอธิการบดี (ด้านการเงิน) ที่สละเวลาในการให้คำแนะนำการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับการทำสารนิพนธ์และขอขอบพระคุณบุคลากรฝ่ายการเงินและการบัญชีทุกท่านที่ให้ความร่วมมือด้านข้อมูล จึงส่งผลให้สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

นอกจากนี้ขอขอบพระคุณ คุณพ่อ คุณแม่ และครอบครัว ผู้ให้กำลังใจ ตลอดจนผู้แต่งหนังสือตำราทุกท่านซึ่งผู้เขียนใช้อ้างอิงในสารนิพนธ์ฉบับนี้

สุดท้ายขอขอบคุณเพื่อนทุกคนที่คอยให้ความช่วยเหลือและเป็นกำลังใจมาโดยตลอด

วิไล สนิทงาม

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๑
สารบัญตาราง.....	๗
สารบัญภาพ.....	๘
บทที่	1
1. บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 ขอบเขตและวิธีการวิจัย.....	4
1.4 นิยามศัพท์.....	4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
1.6 โครงร่างการเขียนสารนิพนธ์.....	6
2. วรรณกรรมปริทัศน์.....	8
2.1 แนวคิดต้นทุนกิจกรรม.....	8
2.2 การนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กรธุรกิจ.....	11
2.3 การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมกับรัฐวิสาหกิจ.....	12
2.4 การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมกับสถาบันอุดมศึกษา.....	13
3. ระเบียบวิธีวิจัย.....	18
3.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	18
3.2 ลักษณะการบริหารงานและหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายการเงินและการบัญชี.....	20
3.3 ประชากรที่ใช้ในการวิจัย.....	21
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	23
3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	23
3.6 กระบวนการทำวิจัย.....	23
3.7 ขั้นตอนการทำวิจัยและการวิเคราะห์ข้อมูล.....	25

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ผลการศึกษา.....	38
4.1 การเสนอต้นแบบตัวหลักคั่นทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมของ ฝ่ายการเงินและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.....	39
5. สรุปผลการศึกษา.....	61
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	61
5.2 อภิปรายผล.....	62
5.3 ปัญหาและข้อจำกัดของงานวิจัย.....	64
5.4 ข้อเสนอแนะ.....	64
บรรณานุกรม.....	65
ประวัติผู้เขียน.....	68



## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 กิจกรรมหลักและกิจกรรมย่อย (Activity Pools and activities).....	16
3.1 ต้นทุนของฝ่ายการเงินและการบัญชี ประจำปีการศึกษา 2552-2554.....	25
3.2 ระบุกิจกรรมย่อยของแต่ละแผนก.....	26
3.3 ระบุตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร.....	35
3.4 ระบุกิจกรรมหลักและกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน.....	36
4.1 ระบุชื่อกิจกรรมหลักและจัดกลุ่มกิจกรรมย่อย.....	40
4.2 กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนทรัพยากรของแต่ละกิจกรรม.....	49
4.3 เปรียบเทียบต้นทุนระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนกิจกรรม.....	50
4.4 กำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม.....	54
4.5 กำหนดต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาเข้าคณะกรรมการ- บัญชี.....	55
4.6 กำหนดต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน เข้าคณะกรรมการบัญชี.....	56
4.7 การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี.....	58
4.8 แสดงกิจกรรมของฝ่ายการเงินฯ ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน....	60

## สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 ภาพแสดงการจัดกิจกรรมเข้าสู่กระบวนการตามขั้นตอนของต้นทุนฐาน กิจกรรม.....	15
3.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย.....	19
3.2 โครงสร้างการบริหารงานและจำนวนบุคลากร.....	22
3.3 กระบวนการดำเนินงานวิจัย.....	24
4.1 แสดงอัตราส่วนของค่าใช้จ่ายของฝ่ายการเงินและการบัญชี.....	39
4.2 แสดงต้นทุนต่อกิจกรรมของแต่ละปี.....	53
4.3 ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาของคณะกรรมการบัญชี ประจำปีการศึกษา 2552- 2554.....	56
4.4 ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายในของ คณะกรรมการบัญชี ประจำปีการศึกษา 2552- 2554.....	57

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การบริหารยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) ผู้บริหารมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการบริหารให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา วิวัฒนาการของระบบดิจิทัลเป็นการพัฒนาหนึ่งที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเบื้องต้นต่อสถาบันการศึกษา ในการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วที่เกิดขึ้น สถาบันการศึกษาระดับสูงจำเป็นต้องมีปฏิบัติการในการติดตามการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้เท่าๆ กับการที่จะต้องรับมือกับความท้าทายเหล่านี้ สถาบันการศึกษาจำเป็นต้องลงทุนเรื่องโครงการเทคโนโลยีข้อมูลข่าวสาร (ICT) เช่น E-learning เพื่อพัฒนาระบบข้อมูลในสถาบันการศึกษา เพื่อช่วยให้เข้าถึงวัตถุประสงค์ทางด้านกลยุทธ์มากขึ้น อย่างไรก็ตามความพยายามเหล่านี้ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดการเพิ่มมากขึ้น ดังนั้นระบบการจัดการต้นทุนจึงเป็นเรื่องที่จำเป็นเพราะจะช่วยให้สถาบันการศึกษามีระบบข้อมูลที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น (Coax et al., 1990)

การจัดการสถาบันการศึกษาสมัยใหม่ เป็นความท้าทายในปัจจุบัน เพราะผู้นำสถาบันการศึกษาจะต้องมุ่งมั่นที่จะควบคุมต้นทุน ขณะที่ก็ต้องทำงานหนักเพื่อยกระดับคุณภาพของสถาบันการศึกษา เพื่อจุดประสงค์นี้ สถาบันการศึกษาจึงต้องพยายามหาแนวทางในการเชื่อมต่อข้อมูลการบัญชีเข้ากับแผนกลยุทธ์ของสถาบันการศึกษา พร้อมทั้งกับการวัดผลการทำงาน (Qayoumi, 1996)

ศาสตราจารย์ Kaplan และศาสตราจารย์ Cooper ได้เผยแพร่แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมในวารสาร Harvard Business Review ในปี ค.ศ. 1988 ตั้งแต่นั้นมาจึงมีบทความสนับสนุนแนวคิดต้นทุนกิจกรรมทั้งภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติแพร่หลายทั่วโลก จึงทำให้ระบบต้นทุนกิจกรรมทั้งทางบัญชีต้นทุนและทางการบริหารจัดการภายในองค์กรเป็นที่นิยมเนื่องจากการแข่งขันในธุรกิจประเภทเดียวกันไม่เฉพาะแต่ภายในประเทศแต่เกี่ยวข้องกับการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ หลายองค์กรจึงเอาใจใส่ในรายละเอียดของการปฏิบัติงานเพื่อลดต้นทุน โดยการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรมที่เป็นตัวผลักดันต้นทุน การวิเคราะห์กิจกรรมที่จำเป็นต้องปฏิบัติ

ต่อไปและกิจกรรมที่ควรเลิกปฏิบัติซึ่งจะช่วยให้องค์กรปรับเปลี่ยนการทำงานได้ดียิ่งขึ้นและได้รับข้อมูลที่เป็นจริงของกิจกรรมต่างๆ ที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่าย ซึ่งล้วนเป็นข้อมูลสำคัญในการกำหนดทิศทาง การวางแผนกลยุทธ์ต่างๆ สำหรับผู้บริหาร เพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร วิธีการคิดต้นทุนกิจกรรมนี้จึงช่วยให้ผู้บริหารสามารถทราบถึงข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยที่มีความถูกต้อง ใกล้เคียงความเป็นจริง

ต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing System: ABC) เป็นระบบการคิดค่าใช้จ่ายอีกทางเลือกหนึ่ง ที่ช่วยวัดต้นทุนค่าใช้จ่ายในการให้บริการหรือสร้างผลิตภัณฑ์ (Robertson et al., 1998) ทั้งนี้งานของ Gordon and Charles (1998) ระบุว่าสถาบันการศึกษาหลายแห่งในอังกฤษที่ใช้ ABC พบว่า ABC ช่วยการจัดการด้านการเงินให้รัดกุมขึ้น ขณะที่หลายมหาวิทยาลัยในประเทศพัฒนาแล้วได้นำ ABC มาใช้ในระบบการช่วยตัดสินใจ ทฤษฎีนี้ยังเป็นแนวทางใหม่ในหลายประเทศ

ปัจจุบันถือว่าเป็นช่วงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของประเทศไทย รัฐบาลมีนโยบายในการพัฒนา ปรับปรุง การส่งเสริม กิจกรรมต่าง ๆ อีกทั้งความก้าวหน้าทางวิทยาการทั้งหลายก็เป็นผลทำให้ประเทศพัฒนาไปได้อย่างรวดเร็ว ในด้านการลงทุน การประกอบกิจการ ก็มีการแข่งขันกันมากขึ้น ธุรกิจที่มุ่งหวังเฉพาะผลกำไรจะต้องปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องและไปในทิศทางเดียวกัน มุ่งสู่ความเป็นมาตรฐานและมุ่งหวังให้ธุรกิจอยู่เหนือคู่แข่งกัน โดยจะต่างกันตรงที่การบริหาร การวางแผนกลยุทธ์ต่างๆ และต้องมีการบริหารต้นทุนให้เกิดประสิทธิภาพและใกล้เคียงกับความจริง

ธุรกิจในรูปแบบของการให้บริการทางการศึกษาก็เป็นอีกรูปแบบหนึ่งที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลง ปรับปรุงกระบวนการทำงานให้มีรูปแบบใหม่ ทันสมัยและมีมาตรฐาน โดยเฉพาะในปี 2545 ที่ผ่านมา เป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงครั้งยิ่งใหญ่ในธุรกิจการศึกษาของประเทศไทย เพราะเป็นปีที่พระราชแห่งบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 ในหลายๆ มาตรการ จะมีผลบังคับใช้อย่างเป็นรูปธรรมมากขึ้น ทั้งในด้านของ โรงเรียน ครูผู้สอน ตลอดจนนักศึกษา ที่ต้องปรับเปลี่ยนบทบาทและหน้าที่ให้สอดคล้องกับการปฏิรูปการศึกษา

นอกจากนี้ในปัจจุบันมีสภาวะของการแข่งขันที่รุนแรง การไม่ทราบต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงและขาดข้อมูลที่เอื้อสำหรับการตัดสินใจในการวางแผนทางกลยุทธ์ แผนการดำเนินงานและการปรับปรุงกระบวนการทำงานเพื่อให้การใช้ทรัพยากรให้เกิดประสิทธิภาพมากที่สุด และนำไปสู่ความเป็นเลิศของกิจการ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์และธีรยุทธ วัฒนาสุกโขลก, 2545: 17) ดวงมณี โกมารทัต (2552) ได้กล่าวไว้ว่า การบันทึกต้นทุนของสถาบันการศึกษายังใช้ระบบต้นทุนแบบเดิม (Traditional Costing System) เพียงระบบเดียว โดยยึดหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (GAAP) แต่ด้วยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ระบบต้นทุน

แบบเดิมไม่สามารถให้ข้อมูลที่ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์ต่อผู้บริหารได้ จึงมีการพัฒนาระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมให้เป็นระบบต้นทุนเพื่อการบริหารเพื่อรองรับความต้องการใช้ข้อมูลที่หลากหลายของผู้บริหารในองค์กร ทำให้การจัดสรรต้นทุนและความพยายามในการลดต้นทุนกระทำได้ยากลำบากและไม่สามารถจัดการกับต้นทุนแฝงที่เกิดขึ้น ในปัจจุบันสถาบันการศึกษามีการแข่งขันกันสูงขึ้นจำเป็นต้องทราบต้นทุนที่ใกล้เคียงความจริงและสามารถทำการลดต้นทุนที่ถูกต้อง ซึ่งจะช่วยเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันได้และทำให้ไม่สามารถวางแผน ตัดสินใจหรือกำหนดกลยุทธ์ทางธุรกิจได้ชัดเจน

ต้นทุนกิจกรรม เป็นระบบบัญชีที่มีแนวความคิดที่สำคัญคือ กิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุนจึงปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เข้าสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นแล้วจึงคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ตัวสินค้าและบริการหรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) ระบบนี้จะให้ข้อมูลสารสนเทศที่ชัดเจนแก่ฝ่ายบริหารสามารถนำไปใช้ในการบริหารเชิงกลยุทธ์ให้เกิดประสิทธิภาพที่ดียิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดกิจกรรมเพิ่มค่าหรือไม่เพิ่มค่า วิธีการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพโดยลดกิจกรรมไม่เพิ่มค่าที่ไม่มีความจำเป็นให้น้อยลงหรือให้หมดไป เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานและปรับลดต้นทุนต่างๆ ให้เหมาะสมยิ่งขึ้นและเพิ่มความได้เปรียบในด้านการแข่งขันของธุรกิจ

(ดวงมณี โกมารทัต, 2537: 12)

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับการเสนอต้นแบบการกำหนดตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในสถาบันอุดมศึกษา กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ โดยใช้ต้นทุนกิจกรรม เพื่อกำหนดต้นแบบโมเดล ABC ที่สามารถใช้ในสถาบันอุดมศึกษาทั่วไปได้ และเพื่อกำหนดตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุน ซึ่งจะส่งผลให้สามารถลดหรือลดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้กับสถาบันการศึกษา

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษากิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชีรวมทั้งทราบถึงต้นทุนต่อกิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อคณะวิชา
2. เพื่อเสนอต้นแบบตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในสถาบันอุดมศึกษา กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

### 1.3 ขอบเขตและวิธีการศึกษา

#### 1.3.1 ขอบเขตการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้เป็นการเสนอต้นแบบการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต โดยใช้ข้อมูลจากงบการเงินย้อนหลัง 3 ปี ได้แก่ ปีการศึกษา 2552-2554 เพื่อใช้ในการคำนวณปีส่วนต้นทุนตามกิจกรรม โดยการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ของกิจกรรม

#### 1.3.2 วิธีการศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งข้อมูล

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ใช้วิธีเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงิน โครงสร้างองค์กร และข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดหน้าที่การปฏิบัติงาน ข้อมูลจากเครื่องเรียกคิว

วิธีการศึกษาและการวิเคราะห์ข้อมูลนั้น ผู้วิจัยนำข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากแหล่งข้อมูล การเก็บข้อมูลจากรายงานทางการเงิน เพื่อนำมากำหนดกิจกรรมและกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

### 1.4 นิยามศัพท์

**ต้นทุน (Cost)** หมายถึง ทรัพยากรของกิจการที่สามารถกำหนดมูลค่าเป็นตัวเงิน ที่จะต้องสูญเสียไปเพื่อแลกกับสินค้าหรือบริการที่จะได้รับมา

**กิจกรรม (Activity)** หมายถึง การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรของกิจการให้เป็นผลผลิตหรือผลงาน (Output)

**ต้นทุนกิจกรรม (Activity Cost)** หมายถึง การวัดค่าต้นทุนและผลการปฏิบัติงานอันเกิดจากการใช้ทรัพยากรไปในการทำกิจกรรมต่างๆของธุรกิจ เพื่อบรรลุเป้าหมายในรูปของสิ่งที่จะคิดต้นทุน

**ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)** หมายถึง ปัจจัยที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมและต้นทุนของกิจกรรม การระบุตัวผลักดันต้นทุน จะพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่กำหนดปริมาณงาน (Work Load) และความพยายาม (Efforts) ที่เกิดขึ้นเพื่อประกอบกิจกรรมนั้นให้บรรลุเป้าหมาย

**ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver)** หมายถึง เกณฑ์ที่กำหนดจำนวนการใช้ทรัพยากรต่างๆ เข้าไปในหน่วยงานที่ประกอบกิจกรรม

**ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)** หมายถึง เกณฑ์ที่กำหนดจำนวนการใช้กิจกรรมประเภทต่างๆ เข้าสิ่งที่จะกระตุ้นทุน จะพิจารณาความสัมพันธ์ที่มีเหตุผล (Casual Relationship) ระหว่างกิจกรรมที่ใช้ไปกับสิ่งที่จะกระตุ้นทุน

**กิจกรรมหลัก (Primary Activities)** หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรธุรกิจที่กำหนดไว้

**กิจกรรมรอง (Secondary Activities)** หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อสนับสนุนกิจกรรมหลักให้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ

**กิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activity)** หมายถึง กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าในสายตาของลูกค้า หรือกิจกรรมที่มีความจำเป็นที่ได้กระทำอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด หรือกิจกรรมที่สอดคล้องกับความจำเป็นที่กิจการจะต้องมีผลได้ (Output)

**กิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non-Value Added Activity)** หมายถึง กิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนของกิจการเพิ่มขึ้นโดยไม่จำเป็น ซึ่งกิจการสามารถลดหรือขจัดให้หมดไปได้ โดยไม่ส่งผลในแง่ของการตอบสนองข้อกำหนดต่างๆ ของลูกค้า

**สนับสนุนวิชาการ (Non-Academic)** หมายถึง ตำแหน่งที่สนับสนุนวิสัยทัศน์ พันธกิจของมหาวิทยาลัยและส่วนงานทางด้านการเรียนการสอนและการวิจัยโดยตรง หรือตำแหน่งที่สนับสนุน การผลิตผลงานวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอนหรือเป็นงานบริการที่เป็นงานหลักของส่วนงาน.(ข้อบังคับมหาวิทยาลัยมหิดล ว่าด้วยการบริหารงานบุคคลพนักงานมหาวิทยาลัย พ.ศ.2551)

**ต้นแบบ** หมายถึง แบบดั้งเดิมเป็นแบบที่มีมาแต่แรก และเป็นแบบที่ทำขึ้นไว้แต่แรก สิ่งที่สร้างขึ้นเป็นแบบฉบับ ใช้เป็นต้นเค้า สำหรับสร้างสิ่งอื่นให้มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน. (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน: ระบุออนไลน์)

**สถาบันอุดมศึกษา** หมายถึง สถาบันการศึกษาที่เปิดสอนตั้งแต่ระดับปริญญาตรีขึ้นไป ทั้งของรัฐและเอกชน ซึ่งอาจเรียกมหาวิทยาลัย หรือชื่ออื่นใด เช่น สถาบัน วิทยาลัย ฯลฯ (ประกาศทบวงมหาวิทยาลัย : เรื่อง มาตรฐานห้องสมุดสถาบันอุดมศึกษา พ.ศ.2544)

### 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงกิจกรรมหลัก ของฝ่ายการเงินและการบัญชีรวมทั้งสามารถทราบถึงต้นทุนต่อกิจกรรม และยังสามารถทราบถึงต้นทุนกิจกรรมต่อคณะ

2. ทำให้ทราบถึงตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) ในมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

3. สามารถนำข้อมูลไปวางแผนการกลยุทธ์ ในการปรับลดหรือขจัดไปซึ่งกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดการเพิ่มมูลค่า และมีการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด เพื่อควบคุมต้นทุนค่าใช้จ่าย ให้เป็นไปตามงบประมาณประจำปี

อีกทั้งการวิจัยครั้งนี้ มีประโยชน์ต่อผู้บริหาร ผู้สนใจทั่วไป ในการนำผลที่ได้จากการวิจัยไปประยุกต์ใช้หรือปรับปรุงการให้บริการ อีกทั้งนำผลการวิจัยที่ได้เป็นข้อมูลประกอบการศึกษาหาข้อมูลในเชิงลึกด้านอื่นๆ ต่อไป

## 1.6 โครงร่างการเขียนสารนิพนธ์

ในการวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเรื่อง การเสนอต้นแบบตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในสถาบันอุดมศึกษา กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ เนื้อหาที่สำคัญประกอบด้วย 5 บท ดังนี้

**บทที่ 1** รายงานความเป็นมาของปัญหาที่เป็นเหตุทำให้เกิดความต้องการที่จะศึกษาถึงตัวผลักดันต้นทุนของกิจกรรมต่าง ในฝ่ายการเงินและการบัญชี และต้องการทราบถึงต้นทุนต่อกิจกรรมของคณะกรรมการบัญชี พร้อมกำหนดวัตถุประสงค์ของการวิจัย สมมติฐานงานวิจัย ขอบเขตและอธิบายถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากงานวิจัยครั้งนี้

**บทที่ 2** เสนอส่วนที่เกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลแนวคิด ทฤษฎี และข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อการวิจัย พร้อมทั้งการทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่จะนำมาทำการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องที่จะทำการวิจัย

**บทที่ 3** อธิบายถึงระเบียบวิธีวิจัย วิธีการและขั้นตอนต่างๆ ในการดำเนินการวิจัย ซึ่งประกอบด้วย

1) กรอบแนวคิดในการวิจัย เป็นการกำหนดมุมมองการคิดต้นทุน ที่ได้มาจากการศึกษาทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2) ลักษณะการบริหารงานและการแบ่งแยกหน้าที่ภายในฝ่ายการเงินและการบัญชี เป็นการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแผนกต่างๆ

3) ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เป็นการระบุกลุ่มประชากรตามขอบเขตงานวิจัย และทำการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่จะใช้ในการศึกษา

4) เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย เป็นการกำหนดเครื่องมือที่ใช้ในการทำวิจัย

5) วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล จะอธิบายเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้วิจัยใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง



6) กระบวนการทำวิจัย เป็นการกำหนดกรอบกระบวนการในการดำเนินการวิจัยตั้งแต่เริ่มต้นจากการหาข้อมูลจนถึงการสรุปผลการวิจัย และ

7) ขั้นตอนการทำวิจัยและการวิเคราะห์ข้อมูล จะอธิบายถึงขั้นตอนการทำวิจัยที่จะให้ได้ว่าซึ่งผลของการทำวิจัยเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงานวิจัย

**บทที่ 4** รายงานผลการศึกษา โดยจะเป็นการดำเนินการวิจัยตามขั้นตอนการทำวิจัย และเป็นการรายงานผลลัพธ์ที่ได้ตามขั้นตอนและกระบวนการที่นำมาใช้ ซึ่งจะทำการรายงานผลอย่างละเอียดตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา ได้แก่ กิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชี ตัวผลิตภัณฑ์พยากรณ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมและการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี

**บทที่ 5** สรุปผลการศึกษาจากการวิเคราะห์ข้อมูล จะกล่าวถึงการสรุปผลการศึกษาตามวัตถุประสงค์ของงานวิจัย ทำการอภิปรายผลการวิจัยโดยการนำผลการวิจัยในครั้งนี้เปรียบเทียบกับผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และอุปสรรคที่พบในการวิจัย พร้อมทั้งข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

## บทที่ 2

### วรรณกรรมปริทัศน์

#### 2.1 แนวคิดต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม (ABC) สามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่ไม่ถูกต้องที่ขยตรงให้หมดไปจากระบบต้นทุนมาตรฐาน ด้วยการติดตามต้นทุนหน่วยงานสนับสนุนและต้นทุนทางอ้อมไปจนถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยใช้ทรัพยากรร่วมขององค์กร จากนั้นจึงจัดสรรต้นทุนของกิจกรรมลงไปที่คำสั่งซื้อสินค้าและลูกค้าโดยอ้างอิงจากปริมาณงานที่ต้องทำในแต่ละกิจกรรม การใช้ ABC มีความเที่ยงตรงมากกว่าและมีข้อมูลเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรเพื่อใช้ตัดสินใจ ในการปรับปรุงกระบวนการรับหรือปฏิเสธคำสั่งซื้อ กำหนดราคาและสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า การตัดสินใจดังกล่าวนำไปสู่การพัฒนาความสามารถในการทำกำไรจากผลิตภัณฑ์และลูกค้าอย่างยั่งยืน (Kaplan and Anderson, 1988)

วรัศคี ทูมมานนท์ (2551) เสนอแนวคิดเกี่ยวกับการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์กับการคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวของสถาบันการศึกษา การคำนวณจะจำกัดขอบเขตอยู่เฉพาะต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในระดับคณะ โดยไม่รวมถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ของหน่วยงานสนับสนุนในระดับสถาบันการศึกษา เช่นงานบริหารทั่วไป งานบริการห้องสมุด งานด้านกิจการนักศึกษา งานทะเบียน งานการเงิน งานบริการคอมพิวเตอร์เพื่อการเรียนการสอน รวมถึงงานพัฒนาสื่อการสอนต่างๆ โดยมีจุดประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางอ้างอิงสำหรับสถาบันการศึกษาในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปประยุกต์ แนวความคิดของระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC) คือ ผลผลิตที่ถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรและผ่านกลยุทธ์และแผนงาน ซึ่งการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะก่อให้เกิดต้นทุน สำหรับสถาบันการศึกษา ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมที่จะนำมาใช้จะเน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ โดยการศึกษาภายใต้กรอบต่างๆ ดังนี้

พันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาจะเป็นตัวผลักดันเพื่อให้เกิดกิจกรรมต่างๆ ได้ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การลงทะเบียน และประมวลผลการเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารและธุรการทั่วไป กิจกรรมดังกล่าว เป็นกระบวนการเปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า (Input) ของ

สถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต (Output) ได้ นอกจากนั้นกิจกรรมต่าง ๆ ของสถาบันการศึกษา ยังเป็นตัวผลักดันทำให้เกิดต้นทุน ซึ่งผลผลิต คือ บัณฑิต จะเป็นตัวใช้กิจกรรม

วรัศกดิ์ ทูมมานนท์ (2537) และ ดวงมณี โกมารทัต (2552) กล่าวถึงระบบต้นทุน กิจกรรมว่าเกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1988 โดย Kaplan และ Cooper นักวิชาการทางบัญชีบริหารของ ประเทศสหรัฐอเมริกา แนวคิดและทฤษฎีการบริหารต้นทุนกิจกรรม ได้เป็นที่ยอมรับกันอย่าง แพร่หลายในประเทศสหรัฐอเมริกา กลุ่มประเทศในแถบยุโรป เอเชีย และออสเตรเลีย เนื่องจากเป็นที่ ยอมรับว่าระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถแก้ไขข้อบกพร่องของระบบต้นทุนแบบเดิมได้ การ บริหารต้นทุนแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่างๆ การระบุกิจกรรมจะช่วยให้ ทราบว่าองค์กรประกอบขึ้นมาด้วยอะไรบ้าง เวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมตลอดจนผลที่ได้จาก กิจกรรมนั้นๆ การจัดทำต้นทุนกิจกรรมสิ่งที่สำคัญ คือ ผู้บริหารต้องเห็นความสำคัญของระบบ ต้นทุนกิจกรรม แล้วจึงกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกิจกรรมให้สอดคล้อง กับวัตถุประสงค์และก่อให้เกิดประ โยชน์สูงสุด หลังจากนั้นจึงกำหนดกิจกรรมในแต่ละศูนย์ความ รับผิดชอบหรือศูนย์ต้นทุนนั้นๆ ขั้นตอนของการจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วย

#### ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดหรือการวิเคราะห์กิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรมคือ การระบุกิจกรรมขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการแบ่ง ลักษณะการดำเนินธุรกิจอันจะเป็นประ โยชน์ต่อการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรมและการสร้างตัววัด ผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะเริ่มต้นด้วยการแบ่งองค์กรที่มีขนาดใหญ่และมีความ สลับซับซ้อนออกเป็นกิจกรรมย่อยโดยพิจารณากิจกรรมของแต่ละแผนกหรือแต่ละศูนย์ความ รับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการระบุค่าใช้จ่ายต่างๆ ลงสู่แผนก

#### ขั้นตอนที่ 2 การระบุต้นทุนกิจกรรม

การจะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการนำไปใช้และความสะดวกในการ รวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ และวิธีการคิดต้นทุนในการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมของแต่ละ องค์กรและจากการที่ระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการปันส่วนแบบ 2 ชั้น คือ

เป็นการปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนหรือกลุ่มต้นทุนลงสู่กิจกรรม ซึ่งตัวผลักดันต้นทุนที่จะ นำมาใช้ในการระบุต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนี้จะเรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ซึ่งการ ระบุจะทำได้ 3 วิธี

วิธีที่ 1.การระบุทางตรง (Direct Charging) เป็นการระบุต้นทุนโดยตรงเมื่อสามารถระบุ ได้ว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรม

วิธีที่ 2.การประมาณ (Estimation) วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณการขึ้น และต้องมีหลักในการประมาณการ

วิธีที่ 3.การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่กำหนดขึ้นมาเอง (Arbitrary Allocation) ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์

เป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่รวบรวมได้เข้าสิ่งที่จะคิดต้นทุน โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุนที่เรียกว่า ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver)

### ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรม

ตัววัดผลการปฏิบัติงานการแบ่งหรือจัดกิจกรรมแต่ละประเภทที่ระบุแต่ละศูนย์กิจกรรมแยกจากกันอาจจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้นจึงต้องมีการรวมหลายๆ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องเข้าเป็นศูนย์กิจกรรมเดียวกัน ทั้งนี้เพื่อที่จะลดต้นทุนการจัดเก็บข้อมูล

### ขั้นตอนที่ 4 การระบุต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

การใช้ตัวผลักดันต้นทุน การคำนวณต้นทุนของสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันต้นทุนอย่างไร ในกิจกรรมที่จะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ ในบางแผนกที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น โดยตรง แต่ในกรณีที่การปฏิบัติซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนกิจกรรมจะพิจารณาลดหล่นตามลำดับที่สำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดจะถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) อยู่ 2 วิธี ได้แก่

วิธีคิดสองขั้นตอน (The Two-stage Approach) เป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กิจกรรมที่กำหนดไว้โดยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุนที่เรียกว่า เป็นตัวผลักดันทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่กำหนดและการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple-stage Approach) เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจกรรมที่มีกิจกรรมซ้ำซ้อน คือมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหล่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน คือ ตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นตอนสุดท้าย

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2544) ในปัจจุบัน ธุรกิจต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจการเชิงธุรกิจของภาคเอกชน หรือกิจการสาธารณประโยชน์ของภาครัฐที่จำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรและรูปแบบการบริหาร ตลอดจนกลยุทธ์ในการดำเนินงาน เพื่อให้องค์กรหรือกิจการ

สามารถอยู่รอดและมีพื้นฐานที่ดีสำหรับการดำเนินงานในอนาคต ซึ่งเป็นปัจจัยภายในที่ผู้บริหารสามารถควบคุมได้ ในปัจจุบันมีการแข่งขันทั้งในระดับประเทศ และระดับนานาชาติ ผู้บริหารจึงมีแนวคิดไปในทิศทางเดียวกันว่า การที่จะชนะคู่แข่งในเชิงธุรกิจนั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับที่การแข่งขันในตลาดหรือลูกค้า ซึ่งถือเป็นปัจจัยภายนอกที่ควบคุมได้ยาก แต่จะต้องขึ้นอยู่กับการบริหารกิจการให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด ดังนั้นผู้บริหารต้องปรับเปลี่ยนการบริหารให้สอดคล้องกับสภาพการแข่งขันทางการตลาดซึ่งเปลี่ยนแปลงรวดเร็วตลอดเวลา เนื่องจากปัจจุบันลูกค้าสามารถรับรู้ข้อมูลข่าวสารได้รวดเร็ว ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการปรับระบบองค์กร (Re-Engineering) หรือแม้แต่นำระบบต้นทุนกิจกรรม (ABC) มาใช้ล้วนแต่เป็นเทคนิคที่ได้ถูกนำมาใช้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

จากแนวคิดที่ได้ศึกษานั้นพบว่า ต้นทุนกิจกรรม (ABC) หมายถึง การเปลี่ยนทรัพยากรขององค์กรเพื่อเข้าสู่กิจกรรมที่เกิดขึ้นในแต่ละแผนกขององค์กร ที่มีการกำหนดศูนย์ต้นทุนที่รับผิดชอบในการดำเนินงานที่ทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนหรือกิจกรรมส่วนกลาง รวมทั้งเกณฑ์การปันส่วนของค่าใช้จ่ายกิจกรรมสนับสนุนหรือกิจกรรมส่วนกลาง ไปสู่กิจกรรมหลักของแต่ละแผนก เพื่อนำไปคำนวณเป็นต้นทุนกิจกรรมของแต่ละแผนก และต้นทุนสินค้าหรือบริการที่ได้ผลิตขึ้น เนื่องจากการใช้วิธีต้นทุนกิจกรรมเป็นวิธีที่สามารถคำนวณต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสมมากที่สุด สำหรับการคิดต้นทุนสินค้าหรือบริการนั้นมีความสอดคล้องกับ Kaplan and Anderson และข้อมูลต้นทุนกิจกรรมยังสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการในด้านการปรับปรุง พัฒนาประสิทธิภาพการทำงานและเป็นข้อมูลสำหรับการตัดสินใจของผู้บริหารในแต่ละระดับที่จะสะท้อนถึงผลการดำเนินงานของแต่ละแผนกว่ามีประสิทธิ ภาพและประสิทธิผลในแต่ละกิจกรรมซึ่งสอดคล้องกับ (ทัชกานต์ โลมรัตน์, 2553) ผู้วิจัยสนใจที่จะนำแนวความคิดต่างๆ เป็นต้นแบบในการทำวิจัยและมีความสนใจที่จะศึกษาถึงตัวผลิตภัณฑ์ก่อให้เกิดกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานสนับสนุนวิชาการ และและตัวผลิตภัณฑ์ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมในการคิดต้นทุนเข้าผลผลิตของสถาบันการศึกษา

## 2.2 การนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กรธุรกิจ

คู่มือต้นทุนกิจกรรมได้สะท้อนให้เห็นถึงต้นทุนสินค้าที่ถูกต้องมากขึ้นกว่าต้นทุนระบบเดิมโดยกำหนดให้มี 4 ขั้นตอน ในการสร้างระบบต้นทุนกิจกรรม คือ การรวบรวมการกระทำ การรายงานต้นทุนกิจกรรม การระบุศูนย์กิจกรรมและการเลือกตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน ซึ่งสอดคล้องกับ Dugdale (1990) ว่าการใช้ต้นทุนกิจกรรมในธุรกิจขนาดกลางในการตัดสินใจเกี่ยวกับสินค้า ปัญหาที่เกิดขึ้นในอดีตเกี่ยวกับต้นทุน ซึ่งต้นทุนกิจกรรมได้พัฒนาขึ้นมาแทนต้นทุนแบบเดิมและต้นทุน

สินค้าโดยใช้ต้นทุนกิจกรรม รายละเอียดของการใช้ต้นทุนกิจกรรมภายใต้ทฤษฎีบัญชีบริหาร สำหรับการตัดสินใจการระบุด้านทุนที่จำเป็นสำหรับการใช้งานที่มีประสิทธิภาพซึ่งทำให้ต้นทุนกิจกรรมเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจขนาดกลางเพื่อเป็นกลยุทธ์ในการตัดสินใจ (Cooper, 1990)

การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัท โอกิ พรินซ์ (ประเทศไทย) จำกัด ทำให้ทราบถึงวิธีการปันส่วนของค่าใช้จ่ายต่างๆ จากบัญชีแยกประเภทลงสู่ศูนย์กลางความรับผิดชอบและวิธีการปันส่วนศูนย์กลางความรับผิดชอบลงสู่กิจกรรมและยังทำให้ทราบถึงวิธีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย ตลอดจนการลดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยลงด้วย (อำพร อัสวาทิตกวิน, 2543)

หลังจากได้ศึกษาการนำต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในองค์กรธุรกิจแล้วนั้น ผู้วิจัยสนใจที่จะนำเอาขั้นตอนในการวางระบบต้นทุนกิจกรรมไปเป็นแนวทางในการทำวิจัยครั้งนี้

### 2.3 การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมกับรัฐวิสาหกิจ

จิตต์ขจี บุญครอบ (2539) การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในรัฐวิสาหกิจ พบว่ามีรัฐวิสาหกิจเพียง 2 แห่งที่นำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้คือ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยและการไฟฟ้านครหลวงปทุมธานีเป็นแรงจูงใจให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้นั้นเนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไม่ชัดเจนเพียงพอแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ ข้อมูลแต่ละส่วนยังไม่สามารถเชื่อมโยงกันได้และมีความล่าช้าไม่ทันต่อความต้องการของผู้บริหารมีความจำเป็นต้องนำไปโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้เพื่อพัฒนาระบบงานบัญชีและการเงิน สำหรับการไฟฟ้านครหลวงผู้บริหารเห็นว่าควรนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ เนื่องจากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมให้ข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ที่บิดเบือนไม่ชัดเจน ขั้นตอนในการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยมีขั้นตอนดังนี้

ระยะที่ 1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม การระบุตัวผลิตภัณฑ์ การคำนวณต้นทุนกิจกรรมและการกำหนดรูปแบบวิธีปฏิบัติงาน

ระยะที่ 2 พัฒนาร่วมกับพนักงานของการไฟฟ้าฝ่ายผลิต

สำหรับการไฟฟ้านครหลวงมีขั้นตอนการนำมาใช้ดังนี้ คัดเลือกหน่วยงานที่ทดลองใช้วิเคราะห์ขั้นตอนการปฏิบัติงาน วิเคราะห์การหาตัวผลิตภัณฑ์และกำหนดรูปแบบวิธีการปฏิบัติงานในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม จากการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในการไฟฟ้านครหลวงเห็นว่ามีความยุ่งยาก ในขณะที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเห็นว่าไม่มีความยุ่งยากสำหรับผลดีแก่องค์กรผู้บริหารทราบต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความจริง และได้ข้อมูลที่รวดเร็วยิ่งขึ้น นอกจากนี้

สำหรับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ทุกหน่วยงานในขณะที่การไฟฟ้านครหลวงไม่มีผลกระทบเนื่องจากอยู่ในระหว่างทดลองใช้

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้มีแนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรม (ABC) ต้นทุนกิจกรรมนั้นเป็นต้นทุนที่ใช้ในการบริหารขององค์กร ซึ่งจะต้องมีการแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรมต่างๆ พร้อมระบุค่าใช้จ่ายขององค์กรในการก่อให้เกิดกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งจะต้องมีการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนให้เหมาะสมในแต่ละกิจกรรม ซึ่งพบว่าในการนำต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์ใช้กับสถาบันอุดมศึกษานั้น จะต้องมีการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมเพื่อให้สามารถแบ่งกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลผลิตซึ่งเรียกว่าศูนย์ต้นทุนที่รับผิดชอบและเกณฑ์ในการแบ่งค่าใช้จ่ายซึ่งไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้ ซึ่งสอดคล้องกับ Cooper (1990) ในการกำหนดต้นทุนมี 4 ขั้นตอน ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณต้นทุนเพื่อให้ได้ต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ และรวมเป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมจะมีประโยชน์มากขึ้น เมื่อมีการนำไปวิเคราะห์ถึงต้นทุนทางตรงของกิจกรรมและต้นทุนที่ได้รับจากการปันส่วน เพื่อให้สามารถทราบสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจะส่งผลต่อต้นทุนสินค้าหรือบริการ นอกจากนี้ยังได้ข้อมูลเพื่อใช้ในการบริหารจัดการในการปรับปรุง พัฒนาระบบการทำงานและเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรอย่างต่อเนื่อง

#### 2.4 การประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมกับสถาบันอุดมศึกษา

แนวทางการจัดทำต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรมขององค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ภูมิศึกษาศานวิชากรนานาชาติ พบว่าในการวางแผนทางเพื่อการคำนวณหรือจัดทำระบบบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้ เนื่องจากต้องมีการรวบรวมข้อมูลจากหลายฝ่าย จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญและมีความเข้าใจต่อการจัดทำระบบดังกล่าว ตลอดจนการกำหนดนโยบายบริหารงานที่สอดคล้องกับระบบการปฏิบัติงาน รวมทั้งกระบวนการจัดการฐานข้อมูลที่จำเป็นต่างๆ (พิมพ์พรรณ กันธะคำ, 2546)

แนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พบว่าทำให้ทราบแนวทางในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่โดยใช้ประโยชน์จากระบบงบประมาณ พัสดุ การเงินและบัญชีกองทุนโดยเกณฑ์พึงรับ - พึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ ซึ่งหน่วยงานระดับคณะภายในมหาวิทยาลัยเชียงใหม่สามารถนำไปใช้การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (นพรัตน์ อัครจิตา, 2550)

ต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยใช้ต้นทุนกิจกรรมในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี พบว่าต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยผลิตบัณฑิตของกิจกรรมการบริการจัดการคณะ มีต้นทุนกิจกรรมสูงที่สุด

โดยเฉลี่ยมีต้นทุนร้อยละ 59.09 รองลงมาคือ ต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอนร้อยละ 33.41 และ ต้นทุนกิจกรรมนักศึกษาร้อยละ 7.51 ของต้นทุนรวมทั้งหมด รูปแบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมต่อหน่วยผลผลิตมี 7 ขั้นตอน ดังนี้ กำหนดวัตถุประสงค์และสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน การกำหนดกิจกรรมหรือระบุกิจกรรม การวิเคราะห์และระบุทรัพยากรประเภทต่างๆ การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร การวิเคราะห์และระบุต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม การกำหนดและวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมและการคำนวณต้นทุนแต่ละกิจกรรมเข้ากับสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (ทัชกานต์ โลมรัตน์, 2553)

การประมาณการรูปแบบต้นทุนต่อหน่วยและทางเลือกการลดต้นทุน หลักสูตร การศึกษาด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ในปี 2536 (ผ่องใส ศุภจรรยาภิษฐ์, 2537) ผลของการศึกษาพบว่ารูปแบบต้นทุนต่อหน่วยหลักสูตรคงกล่าวทุกหลักสูตร มีอัตราส่วนของต้นทุนครุภัณฑ์สูงที่สุด ตามมาด้วย ต้นทุนเงินอาจารย์ประจำหลักสูตร โดยมีมูลค่าต้นทุนนักศึกษาตลอดหลักสูตร การเสนอทางเลือกในการลดต้นทุนสถาบันอุดมศึกษาเอกชน สามารถเลือกลดต้นทุนได้ โดยการเปิดสอนหลักสูตรควบคู่เพื่อลดต้นทุนในห้องปฏิบัติการเฉพาะสาขา ให้มาใช้ร่วมกันได้

การศึกษาค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษา ในปี 2541 โดยการศึกษาต้นทุนต่อหัวนักศึกษาของมหาวิทยาลัยของรัฐ จำนวน 21 แห่ง ในช่วงงบประมาณปี 2535-2539 สรุปได้ว่า ค่าใช้จ่ายดำเนินการต่อหัวนักศึกษา ของคณะ สาขาวิชาและสถาบันการต่างๆ ที่ศึกษาในครั้งนี้มี ความแตกต่างกันค่อนข้างมาก ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่ายโดยรวมของการจัดการ การศึกษา ของสถาบันต่างๆ คือ รายจ่ายในหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ สำหรับตัวแปรอื่นๆ ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายในด้านการจัดการเรียนการสอนเมื่อทำการทดสอบทางสถิติ (จรัส สุวรรณมาลา, 2541)

การปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายส่วนกลางในมหาวิทยาลัย (Goddard, 1998) พบว่า หลักการของการใช้ต้นทุนกิจกรรมและปัญหาของการปันส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับหน่วยงาน สนับสนุน รูปแบบและโปรแกรมต้นทุนกิจกรรมในการเก็บรวบรวมของมหาวิทยาลัย Southampton ซึ่งในการคำนวณต้นทุนโดยเริ่มจากกิจกรรมในขั้นที่ 1 ไปยังขั้นที่ 2 และขั้นสุดท้ายเพื่อนำมาคำนวณต้นทุนกิจกรรมระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนในการกระจายของต้นทุน ส่วนกลางในการคิดคำนวณอัตราตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและกระจายต้นทุนไปยังคณะต่างๆ การเปรียบเทียบรูปแบบต้นทุนกิจกรรมกับการเก็บรวบรวมโดยคอมพิวเตอร์ในปี 1991 แสดงให้เห็น ถึงความยุติธรรมและคุณลักษณะของค่าใช้จ่ายส่วนกลางและเห็นต้นทุนแท้จริงของการให้บริการ



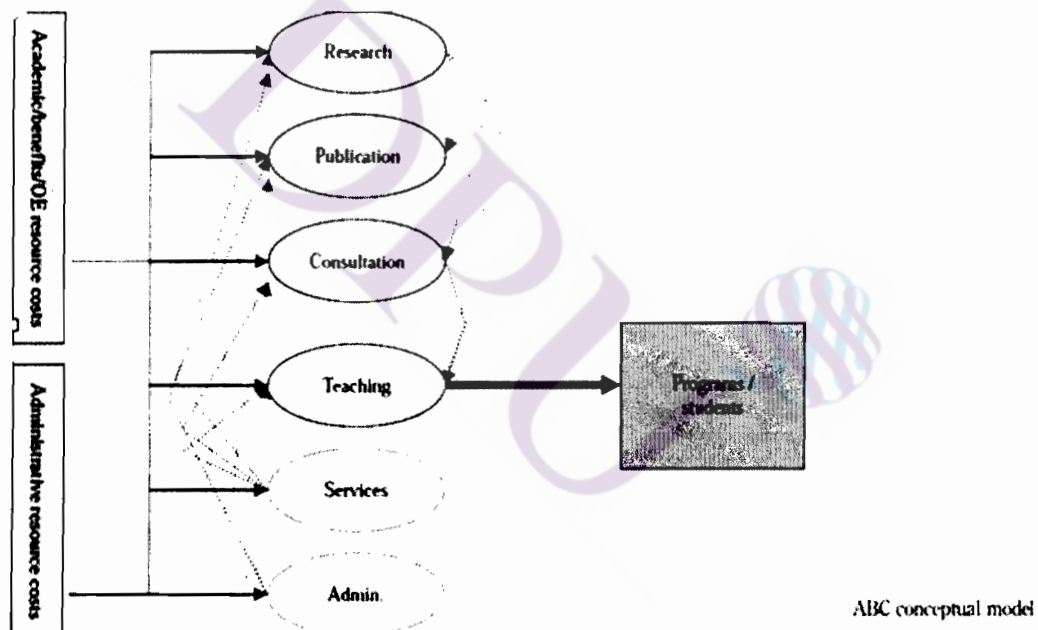
การนำระบบบริหารจัดการต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในสถาบันอุดมศึกษา (Noor Azizi Ismail, 2010) พบว่าการนำ ABC ไปใช้นั้น เป็นประโยชน์ต่อการจัดการของมหาวิทยาลัยด้านข้อมูล อย่างไรก็ตาม ยังมีอุปสรรคและปัญหาอยู่โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับการสนับสนุนระบบข้อมูล ซึ่งอาจจะชะลอความสำเร็จในการนำ ABM มาใช้ และได้นำวิธีผสมระหว่างกรณีศึกษากับการสำรวจมาใช้ รวมทั้งนำเอาระบบซอฟต์แวร์ SAS ABM มาแปลง โมเดล ABC ให้เป็นโมเดลในการทำงาน

นอกจากนี้งานวิจัยข้างต้น ยังมีวัตถุประสงค์ที่จะพัฒนารูปแบบ ABC ให้สามารถใช้ได้กับทุกๆ มหาวิทยาลัยเพื่อจะประมาณการค่าใช้จ่ายของหลักสูตรการศึกษารูปแบบ ABC ที่กล่าวว่ามีรูปแบบของการศึกษาและขั้นตอนการดำเนินงานที่จะกล่าวถึงดังนี้

ขั้นที่ 1 หาแหล่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย

ขั้นที่ 2 ระบุทรัพยากร

ขั้นที่ 3 ระบุกิจกรรม



ภาพที่ 2.1 ภาพแสดงการจัดการจัดกิจกรรมเข้าสู่กระบวนการตามขั้นตอนของต้นทุนฐานกิจกรรม

จากภาพที่ 2.1 พบว่าต้นทุนทรัพยากรด้านวิชาการสำหรับนักศึกษาต่อหลักสูตร ประกอบไปด้วยต้นทุนที่เกิดจากงานบริหาร (Administration) งานบริการ (Service) งานการเรียนการสอน (Teaching) งานให้คำปรึกษา (Consultation) งานสิ่งพิมพ์ (Publication) และงานด้านวิจัย (Research) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าต้นทุนนักศึกษาต่อหนึ่งหลักสูตร ต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยตรงคือ ต้นทุน

จากงานการเรียนการสอน นอกจากนี้ยังพบว่าเจ้าหน้าที่วิชาการมีส่วนร่วมใน 4 หมวดของกิจกรรม ได้แก่ งานการเรียนการสอน งานวิจัย งานตีพิมพ์ งานให้คำปรึกษา นอกจากนี้เจ้าหน้าที่วิชาการคาดหวังที่จะให้บริการในกิจกรรมต่างๆ ต่อ คณะกรรมการบรรณาธิการวารสาร คณะกรรมการวิชาการ องค์กรวิชาชีพ ในบางครั้ง เจ้าหน้าที่วิชาการเข้าร่วมประชุมเชิงปฏิบัติการ การเข้าร่วมประชุมสัมมนา

ขั้นที่ 4 ระบุตัวหลักคณิตรพยากรและจำนวนตัวหลักคณิตรพยากร

ตารางที่ 2.1 กิจกรรมหลักและกิจกรรมย่อย (Activity Pools and activities)

Activity Pools	Activities
งานการเรียนการสอน (Teaching)	การบรรยาย ให้คำปรึกษาทางวิชาการ การกำกับดูแลด้านการศึกษา
งานการวิจัย (Research)	การเตรียมProposals การรับงานวิจัย
งานสิ่งพิมพ์ (Publication)	วารสารทางวิชาการ หนังสือ เอกสาร
งานให้คำปรึกษา (Consultation)	รับให้คำปรึกษา
งานบริการ (Service)	งานบริการมหาวิทยาลัยและคณาจารย์ การพัฒนาวิชาชีพ
งานบริหาร (Administration)	ฝ่ายวิชาการ การบริหารงานทั่วไป

จากตารางที่ 2.1 พบว่าภายใต้กิจกรรมหลักแต่ละกิจกรรมนั้น จะประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อย เช่น

กิจกรรมงานการเรียนการสอน (Teaching) จะประกอบไปด้วย กิจกรรมย่อยคือ การบรรยาย การให้คำปรึกษาทางวิชาการ รวมทั้งการกำกับดูแลด้านการศึกษา

กิจกรรมการวิจัย (Research) จะประกอบไปด้วย กิจกรรมย่อยคือ การเตรียมโครงร่างงานวิจัย การรับงานวิจัย

กิจกรรมงานสิ่งพิมพ์ (Publication) กิจกรรมย่อยประกอบไปด้วย งานพิมพ์วารสารทางวิชาการ การพิมพ์หนังสือ งานพิมพ์เอกสารต่างๆ

กิจกรรมงานให้คำปรึกษา (Consultation) กิจกรรมย่อยประกอบด้วย งานให้คำปรึกษา

กิจกรรมงานบริการ (Service) กิจกรรมย่อยประกอบด้วย งานบริการมหาวิทยาลัย  
คณาจารย์ การพัฒนาวิชาชีพ

กิจกรรมงานบริหาร (Administration) กิจกรรมย่อย ประกอบด้วย งานบริหารวิชาการ  
และงานบริหารทั่วไป

ขั้นที่ 5 การกำหนดทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม

ขั้นที่ 6 ระบุสิ่งที่จะเกิดขึ้นทุน

ขั้นที่ 7 ระบุตัวผลักดันกิจกรรมและจำนวนตัวผลักดันกิจกรรม

ขั้นที่ 8 การกำหนดกิจกรรมเข้าสิ่งที่จะเกิดขึ้นทุน

จากงานวิจัยดังกล่าว ผู้วิจัยสนใจที่จะนำรูปแบบและขั้นตอนการศึกษา ที่กล่าวข้างต้น  
มาเป็นต้นแบบในการวิจัยและกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ของการวิจัยในครั้งนี้



## บทที่ 3

### ระเบียบวิธีวิจัย

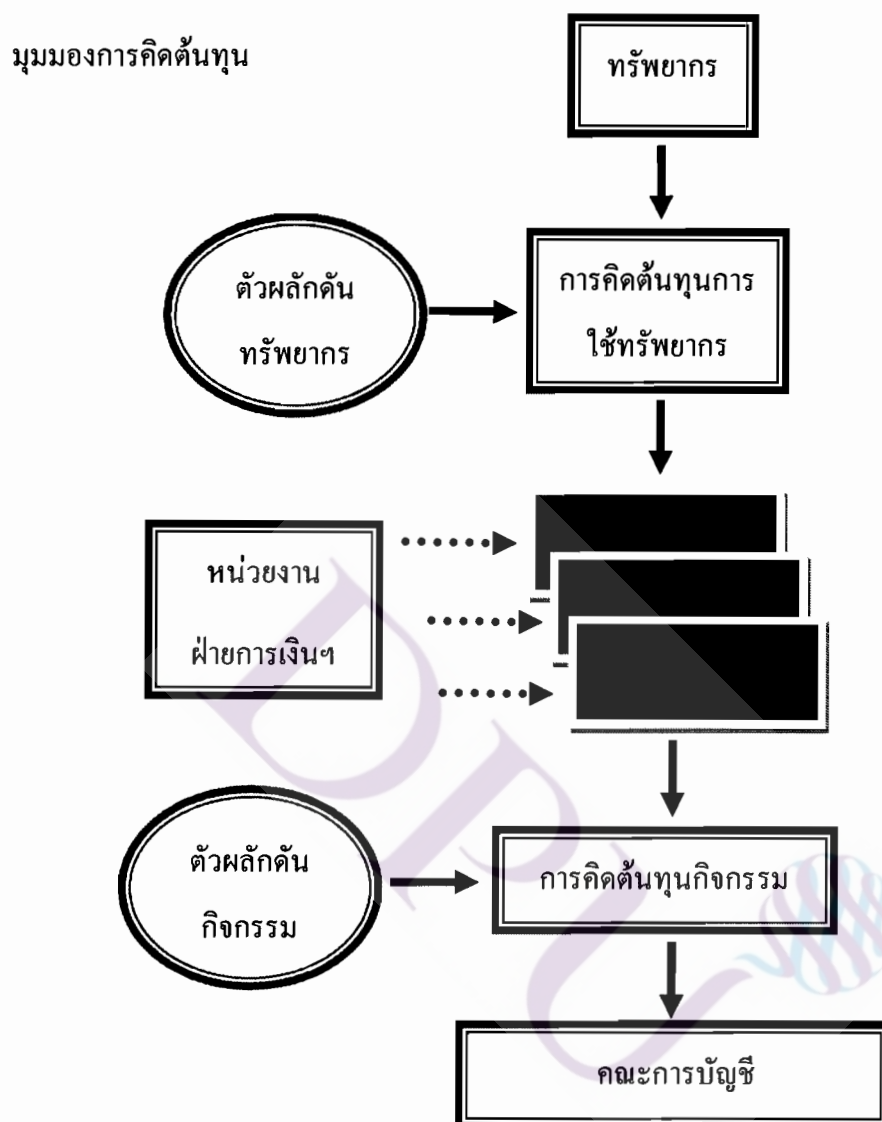
การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอต้นแบบการกำหนดตัวหลักต้นทุนสำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ พร้อมทั้งคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม มุ่งเน้นการทำงานให้มีประสิทธิภาพและควบคุมต้นทุนที่เกิดขึ้นได้ นอกจากนั้นยังสามารถนำข้อมูลต้นทุนที่ได้ไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม การศึกษาในครั้งนี้ จำเป็นต้องทราบข้อมูลพื้นฐานของสถาบันการศึกษา ซึ่งได้แก่ ลักษณะการดำเนินงาน โครงสร้างองค์กร และข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณซึ่งเป็นต้นทุนของสถาบันการศึกษา

#### 3.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาและติดตามเส้นทางต้นทุนการใช้ทรัพยากรป็นส่วนเข้ากิจกรรมต่างๆ โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนทรัพยากร เมื่อคำนวณต้นทุนของกิจกรรมแล้ว ก็จะคิดต้นทุนตามกิจกรรมให้กับสิ่งที่จะคิดต้นทุน โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนกิจกรรม การพิจารณารูปแบบต้นทุนกิจกรรมภายใต้มุมมองนี้ทำให้เกิดความจำเป็นในการสำรวจ ติดตาม รวบรวมและประมวลผลการใช้ทรัพยากรเข้าไปในกิจกรรม และนำเอาต้นทุนกิจกรรมที่คำนวณได้ไปคิดเข้าสิ่งที่จะคิดต้นทุน เช่น คณะต่างๆ เมื่อทราบข้อมูลและต้นทุนที่ถูกต้อง ย่อมนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การใช้ต้นทุนในการดำเนินงาน เป็นการพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานที่เกิดจากกิจกรรมต่างๆ โดยระบุถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดกิจกรรม ต้นทุนในการทำกิจกรรมหรือผลที่เกิดขึ้นจากการทำกิจกรรม ทำให้ทราบถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดกิจกรรมในฝ่ายการเงินและการบัญชี และได้ทราบถึงความเกี่ยวข้องกันระหว่างกิจกรรมระหว่างแผนกต่างๆ ภายในฝ่ายการเงินและการบัญชี ผลที่ได้ อาจจะอยู่ในรูปของคุณภาพในการบริการหรือเวลาที่ประหยัดได้ สามารถนำต้นทุนกิจกรรมและข้อมูลที่เกี่ยวข้องไปใช้ประโยชน์ได้ตามต้องการ

### ผู้วิจัยมีกรอบแนวความคิดเกี่ยวกับการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 3.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

จากภาพที่ 3.1 เป็นกรอบแนวความคิด ที่ผู้วิจัยนำมาใช้เป็นแนวทางในการดำเนินการวิจัยในครั้งนี้ ซึ่งเป็นการนำเอาแนวความคิด ทฤษฎีต่างๆ ที่ได้ศึกษา มาประยุกต์เป็นกรอบแนวความคิดที่จะใช้ในการวิจัย ซึ่งหมายถึงการกำหนดทรัพยากรคือต้นทุนของฝ่ายการเงินและการบัญชี มาเป็นส่วนเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ที่สำคัญของฝ่ายการเงินฯ โดยการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรในการคิดค้นทุนเข้าสู่กิจกรรม หลังจากนั้นก็กำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่จะใช้ในการคิดค้นทุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี

### 3.2 ลักษณะการบริหารงานและหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายการเงินและการบัญชี

มีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบออกเป็น 4 แผนกดังนี้

1. แผนกบริหารการเงิน มีหน้าที่ความรับผิดชอบหลัก ดังต่อไปนี้
  - 1.1 ให้บริการรับ/ จ่าย/ โอนเงิน แก่นักศึกษา อาจารย์พนักงาน หน่วยงานภายนอก  
บริหารเงินลงทุน
  - 1.2 บริหารข้อมูลทางการเงินของนักศึกษา (ทุนการศึกษาต่างๆ เงินกู้ยืมเพื่อการศึกษา)
  - 1.3 งานบริการทางการเงินอื่นๆ ที่เกี่ยวกับนักศึกษาและบุคลากร
  - 1.4 ติดตามการจัดเก็บหนี้จากนักศึกษา
  - 1.5 จัดทำรายงานทางการเงินสำหรับผู้บริหาร

แผนกบริหารการเงินประกอบด้วยบุคลากร จำนวน 10 คน ได้แก่ ตำแหน่งหัวหน้า  
แผนก เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการ 9 คน
2. แผนกควบคุมพัสดุ มีหน้าที่ความรับผิดชอบหลัก ดังต่อไปนี้
  - 2.1 บริหารคลังพัสดุ (ตรวจรับ-จัดเก็บ-จ่าย)
  - 2.2 บริหารครุภัณฑ์ (ตรวจรับ-ติครหัส-จัดเก็บ-โอนย้าย)
  - 2.3 จำหน่ายหนังสือ / ตำรา (ส่งผลิต-ขาย)
  - 2.4 ตรวจรับวัสดุอื่นๆ ที่ไม่เข้าคลัง
  - 2.5 จำหน่ายเศษซากวัสดุ / ครุภัณฑ์

แผนกควบคุมพัสดุประกอบด้วยบุคลากร จำนวน 5 คน ได้แก่ ตำแหน่งหัวหน้า  
แผนก เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการจำนวน 4 คน
3. แผนกบัญชีและงบประมาณ มีหน้าที่ ความรับผิดชอบหลัก ดังต่อไปนี้
  - 3.1 บริหารและควบคุมงบประมาณ (ตั้งงบประมาณ, จองงบประมาณ, เพิ่ม/ลด, โอน)
  - 3.2 ตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี
  - 3.3 ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่ได้รับจากระบบอื่น (ระบบ HR, ระบบ SLCM)
  - 3.4 จัดทำรายงานสำหรับผู้บริหาร
  - 3.5 จัดทำงบการเงินประจำปีสำหรับส่งหน่วยงานภายนอก

แผนกบัญชีและงบประมาณประกอบด้วยบุคลากรจำนวน 8 คน ได้แก่ ตำแหน่ง  
หัวหน้าแผนก เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการจำนวน 7 คน
4. แผนกบัญชีธุรกิจ
  - 4.1 ทำบัญชีของบริษัท / คณะบุคคลต่างๆ
  - 4.2 จัดทำงบการเงินประจำเดือนและประจำปีของบริษัท / คณะบุคคลต่างๆ

4.3 บริหารจัดการเรื่องภาษีที่เกี่ยวข้อง (ภาษีมูลค่าเพิ่ม, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ภาษีโรงเรือน)

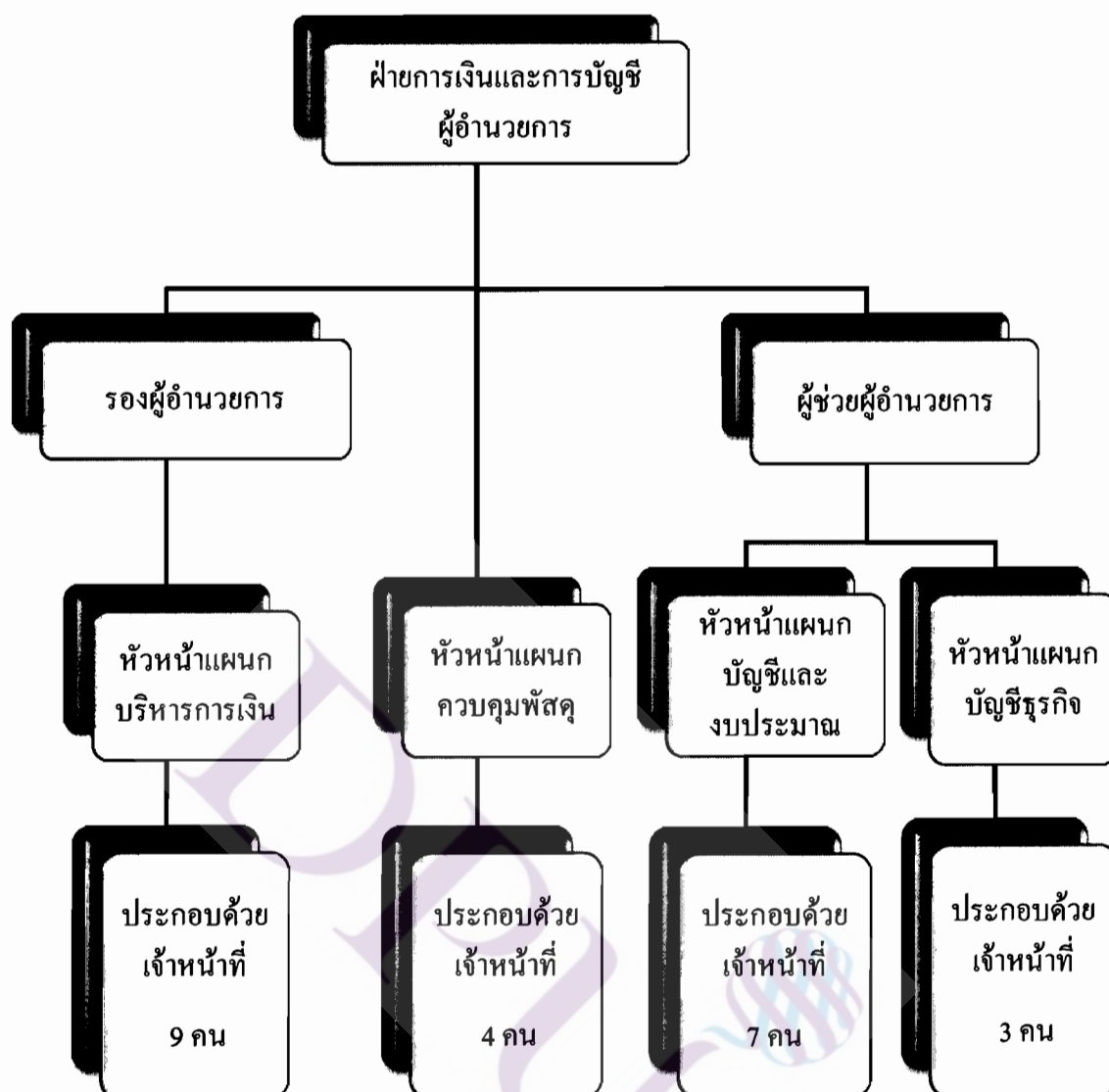
แผนกบัญชีธุรกิจประกอบด้วยบุคลากรจำนวน 4 คน ได้แก่ ตำแหน่งหัวหน้าแผนกเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการจำนวน 3 คน

### 3.3 ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ มีขอบเขตการศึกษาเฉพาะภายในฝ่ายการเงินและการบัญชี ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต และเป็นการศึกษาข้อมูลจากงบการเงินย้อนหลัง 3 ปี คือ ปีการศึกษา 2552 - 2554 ซึ่งการศึกษานำเสนอต้นแบบตัวหลักคั่นต้นทุนของกิจกรรมของหน่วยงานสนับสนุนวิชาการ โดยตัวหลักคั่นทรัพยากรที่เลือกใช้นั้น คือจำนวนครั้งการให้บริการของฝ่ายการเงินฯ ซึ่งข้อมูลที่ได้นั้นมาจากเครื่องเรียกคิว สาเหตุที่เลือกใช้จำนวนครั้งการให้บริการของฝ่ายการเงินมาเป็นตัวหลักคั่นทรัพยากรนั้น เนื่องจากในปัจจุบันสถาบันการศึกษาหลายๆ สถาบัน ต่างก็นำเอาเทคโนโลยีต่างๆ เข้ามาใช้เพื่อช่วยในด้านการอำนวยความสะดวก เช่น การนำเครื่องเรียกคิวมาติดตั้งนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ที่มาติดต่อ โดยไม่ต้องยืนต่อแถวรอรับบริการ นอกจากนี้ผู้วิจัยคิดว่าการติดตั้งเครื่องเรียกคิว นั้น ยังมีประโยชน์ในการเก็บข้อมูลการให้บริการด้านต่างๆ ได้ชัดเจนและสามารถเก็บข้อมูลไว้เป็นสถิติในแต่ละปีได้ ดังนั้นงานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยสนใจที่จะนำเอาประโยชน์ที่ได้จากการนำเอาเทคโนโลยีมาใช้ในฝ่ายการเงินฯ มาประกอบในการทำวิจัย

### โครงสร้างการบริหารงานและจำนวนบุคลากรของฝ่ายการเงินมีดังนี้

ฝ่ายการเงินและการบัญชี ประกอบด้วยบุคลากรจำนวน 30 คน ได้แก่ ผู้อำนวยการฝ่ายฯ รองผู้อำนวยการ ผู้ช่วยผู้อำนวยการ หัวหน้าแผนก 4 คนและเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการ 23 คน แสดงเป็นผังโครงสร้างได้ดังนี้



ภาพที่ 3.2 โครงสร้างการบริหารงานและจำนวนบุคลากร

จากภาพที่ 3.2 แสดงให้เห็น โครงสร้างการบริหารงานภายในฝ่ายการเงินฯ และจำนวนบุคลากรของแต่ละแผนก ซึ่งแต่ละแผนกนั้นมีความรับผิดชอบอย่างชัดเจน นอกจากนี้การวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลทางการเงินจากงบการเงินประจำปีการศึกษา 2552 - 2554 และข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดงานของบุคลากรในฝ่ายการเงินและการบัญชี



### 3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยโดยใช้การเก็บข้อมูล การปฏิบัติงานจากแฟ้มรายละเอียดงานของบุคลากร เพื่อให้ทราบถึงลักษณะงานประจำที่ได้รับมอบหมาย เพื่อที่จะนำมากำหนดกิจกรรมหลักๆ ของฝ่ายการเงินฯ เป็นการนำเอาข้อมูลจากงบการเงินย้อนหลัง 3 ปี ประกอบด้วย ปีการศึกษา 2552 - 2554 และข้อมูลการให้บริการจากเครื่องเรียกคิว ที่สามารถทราบจำนวนผู้มาติดต่อ และสามารถแยกประเภทผู้มาติดต่อเช่น จำนวนนักศึกษา และจำนวนบุคลากร

### 3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

3.5.1 การเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ เป็นการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กรและเอกสารรายละเอียดงานของบุคลากร เพื่อใช้ในการกำหนดกิจกรรมต่างๆ และข้อมูลจากงบการเงินย้อนหลัง 3 ปี ประกอบด้วย ปีการศึกษา 2552 - 2554

1) เก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินย้อนหลัง 3 ปี ได้แก่ ประจำปีการศึกษา 2552-2554 จากโปรแกรมที่ใช้ออกรายงานทางการเงิน โดยใช้โปรแกรม Crystal Reports

2) เอกสารโครงสร้างการบริหารงานของฝ่ายการเงินและการบัญชีอันได้แก่ ผังโครงสร้างการบริหารงานและผังโครงสร้างบุคลากรรวมถึงอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของหัวหน้าแผนก

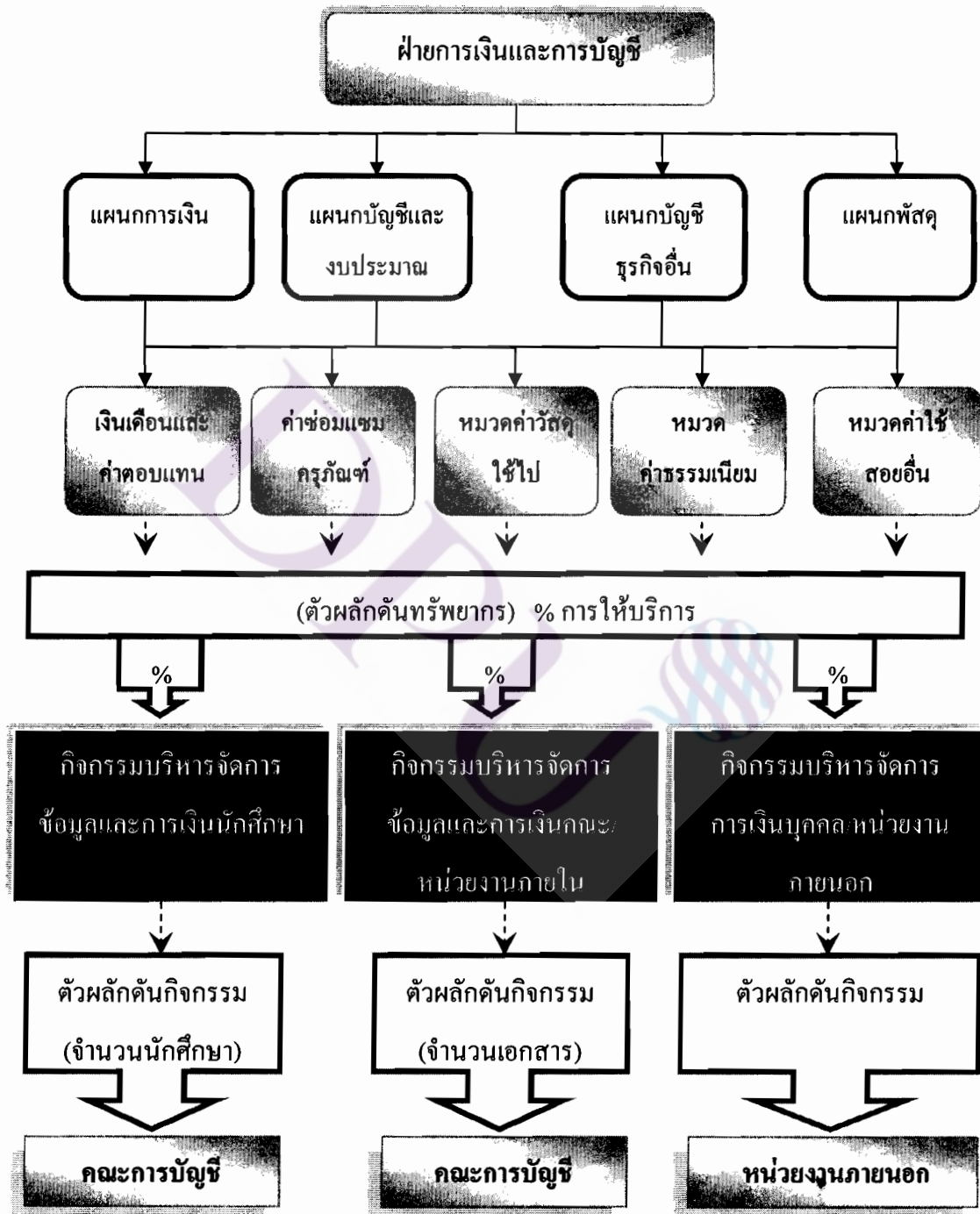
3) คู่มือการปฏิบัติงานของแผนก ได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลรายละเอียดลักษณะงาน (Job Description) ที่มอบหมายให้กับเจ้าหน้าที่รับผิดชอบและปฏิบัติงานด้านต่างๆ

4) เอกสารทางการบัญชี เช่น เอกสารการเบิก-รับเงิน เอกสารการยืมเงินทรอง การเคลียร์เงินยืมทรอง ฯลฯ

### 3.6 กระบวนการทำวิจัย

เป็นการนำข้อมูลของฝ่ายการเงินและการบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วย 4 แผนก คือแผนกการเงิน แผนกบัญชีและงบประมาณ แผนกบัญชีธุรกิจอื่น และแผนกพัสดุ จากนั้นนำข้อมูลจากงบการเงินที่จะใช้ในการป็นส่วนเข้ากิจกรรมหลักพร้อมกับรวบรวมข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดงานหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายและลักษณะการปฏิบัติงานประกอบกับการนำเอารายละเอียดงาน (Job Description) จากคู่มือการปฏิบัติงานของแผนกต่างๆ ซึ่งเป็นเพียงกิจกรรมย่อยของแผนก เพื่อใช้ในการระบุชื่อกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินฯ ในการป็นส่วนต้นทุนหมวดค่าใช้จ่ายต่างๆ สู่กิจกรรมหลักนั้น ได้มีการกำหนดตัวหลักคั่นทรัพยากรคือ จำนวนครั้งการ

ให้บริการของฝ่ายการเงินฯ สำหรับการปันส่วนต้นทุนกิจกรรม ลงสู่คณะกรรมการบัญชีนั้น ตัวหลักคั้นกิจกรรมที่ใช้ ได้แก่ จำนวนนักศึกษาและจำนวนเอกสารเพื่อความสอดคล้องกันระหว่างกิจกรรมกับตัวหลักคั้นกิจกรรม ซึ่งผู้วิจัยสรุปเป็นกระบวนการดำเนินงานวิจัยได้ดังนี้



ภาพที่ 3.3 กระบวนการดำเนินงานวิจัย

จากภาพที่ 3.3 แสดงกระบวนการดำเนินงานวิจัย โดยเริ่มต้นจากการนำข้อมูลจากงบการเงินของฝ่ายการเงินและการบัญชีตามหมวดค่าใช้จ่ายที่จะใช้ในการป็นส่วนเข้ากิจกรรมหลัก ซึ่งในการระบุกิจกรรมหลักนั้น ต้องประกอบไปด้วยการนำเอากิจกรรมย่อยของแผนกต่างๆ มาวิเคราะห์ โดยอาศัยความสัมพันธ์ของกิจกรรมหลักกับกิจกรรมย่อย เมื่อกำหนดกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินฯ แล้วนั้น จะต้องกำหนดตัวหลักดัชนีทรัพยากรที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการป็นส่วนต้นทุนเข้ากิจกรรม ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้จำนวนครั้งการให้บริการของฝ่ายการเงินฯ มาเป็นตัวหลักดัชนีทรัพยากร เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้เป็นการเสนอต้นแบบตัวหลักดัชนีต้นทุนฯ ผู้วิจัยเห็นว่าในงานวิจัยแต่ละงาน สำหรับงานวิจัยที่เนื้อหาใกล้เคียงกันไม่จำเป็นต้องใช้ตัวหลักดัชนีต้นทุนที่เหมือนกัน อาจจะขึ้นอยู่กับเทคโนโลยีที่นำมาใช้เอื้อประโยชน์ทางด้านข้อมูลให้สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น เพียงแต่ต้องมีหลักการที่ไปในทิศทางเดียวกันเท่านั้น เมื่อได้ต้นทุนต่อกิจกรรมนั้นๆ กำหนดตัวหลักกิจกรรมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการป็นส่วนต้นทุนกิจกรรม เข้าสู่คณะกรรมการบัญชีต่อไป

### 3.7 ขั้นตอนการทำวิจัยและการวิเคราะห์ข้อมูล

ในการกำหนดขั้นตอนการทำวิจัย ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาข้อมูลจากตำราและงานวิจัยต่างๆ เช่น จากตำราเรื่องระบบต้นทุนกิจกรรม ในเรื่องขั้นตอนการวางระบบต้นทุนกิจกรรม ดวงมณี โกมารทัต (2552:54) แล้วนำมาสรุปเป็นขั้นตอนในการทำวิจัย นอกจากนี้ผู้ศึกษายังได้ทำการกำหนดตัวหลักดัชนีทรัพยากรขึ้นมาเพื่อให้สอดคล้องกับงานวิจัยในครั้งนี้

ตารางที่ 3.1 รวบรวมข้อมูลงบการเงินของฝ่ายการเงินและการบัญชี ปีการศึกษา 2552 – 2554

หมวดค่าใช้จ่าย	2552	%	2553	%	2554	%
เงินเดือนและค่าตอบแทน	9,049,892.04	70.95	9,427,448.50	77.40	10,124,667.37	77.08
หมวดวัสดุทั่วไป	1,380,521.96	10.82	724,487.55	5.95	803,891.84	6.12
หมวดค่าธรรมเนียม	2,084,287.83	16.34	1,803,849.00	14.81	1,843,191.85	14.03
หมวดค่าใช้สอย	147,897.53	1.16	46,627.33	0.38	54,139.05	0.40
หมวดกองทุนสงเคราะห์	93,345.00	0.73	177,974.00	1.46	311,121.73	2.37
รวม	12,755,944.36	100.00	12,180,386.38	100.00	13,137,011.84	100.00

จากตารางที่ 3.1 เป็นขั้นตอนที่ 1 ของการทำวิจัยเป็นการรวบรวมข้อมูลงบการเงินย้อนหลัง ได้แก่ ปีการศึกษา 2552-2554 ของฝ่ายการเงินและการบัญชีมาเทียบเป็นสัดส่วนร้อยละเพื่อใช้ในการเปรียบเทียบหลังจากมีการป้อนส่วนเข้าสู่กิจกรรมหลัก โดยการกำหนดตัวหลักคัตันทุนแต่ละกิจกรรม

ตารางที่ 3.2 ระบุกิจกรรมย่อยของแต่ละแผนก  
แผนกการเงิน

กิจกรรมย่อย	บุคลากร									
	ก	ข	ค	ง	จ	ฉ	ช	ซ	ฅ	ญ
1.ทำสัญญาผ่อนชำระค่าเล่าเรียน	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
2.รับชำระเงินค่าเล่าเรียนจากนักศึกษา	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
3. โอนทุนให้นักศึกษา	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
- กยศ.										
- ทุน มธบ.										
- ส่วนลดค่าเล่าเรียนจากการประชาสัมพันธ์										
4.ปรับปรุงข้อมูลนักศึกษาโครงการพิเศษ เช่น นศ.เงิน+	X		X							
5.รับชำระเงิน-จ่ายเงิน จากหน่วยงานภายในและภายนอก				X			X	X		
6.ทำเช็คจ่ายและโอนเงินให้ Vendor, หน่วยงาน, นักศึกษา, บุคลากร, บุคคลภายนอก					X		X	X	X	
7.ทำรายงานการโอนเงินและนำรายงานขึ้น Web					X		X		X	
8.ตรวจสอบข้อมูลในการคืนเงินให้ นศ. เช่น ถอนรายวิชา จ่ายเงินทุน มธบ.	X	X	X					X		
9.ทำรายงานภาษีหัก ฅ ที่จ่าย และนำส่งภาษี				X			X		X	
10.เรียกข้อมูลธนาคาร Bill Payment เพื่อโอนเข้าระบบ SLCM เช่น นักศึกษา กยศ.	X	X		X	X					

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย	บุคลากร									
	ก	ข	ค	ง	จ	ฉ	ช	ซ	ณ	ญ
11.ติดต่องานภายนอก เช่น เก็บค่าเช่า ติดต่อธนาคารให้กับผู้บังคับบัญชา						X				X
12.ตรวจสอบธนาคาร โอนเงิน กยศ.กับยอดลงทะเบียนของนศ. เพื่อหาผลต่าง คำนวณเงินลดหนี้ กับชำระเพิ่ม	X	X	X							
13.ปรับปรุงทุน มธบ. เป็นค่าใช้จ่ายคณะ	X	X	X							
14.ตรวจสอบการนำส่งเงินของ cashier เข้าธนาคารและเช็คยอดนำฝากธนาคารทุกวัน พร้อมบันทึกเงินฝากลงในระบบ						X				X

## แผนกพัสดุ

กิจกรรมย่อย		บุคลากร				
		ก	ข	ค	ง	จ
1. งานบริการส่วนหน้า (Front Office)						
1	ตรวจรับวัสดุที่จัดหาตาม PO, บันทึกรับวัสดุในระบบ SAP เพื่อออกใบรับสินค้า พร้อมทั้งติดตามหน่วยงานมารับวัสดุจัดหา	X	X	X	X	X
2	เบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลัง และบันทึกรายการเบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลังในระบบ SAP	X	X	X	X	X
2. งาน Back Office						
2.1 งานเกี่ยวกับวัสดุ						
1	ดำเนินการเกี่ยวกับการกำหนด Spec ของวัสดุสำรองคลัง	X	X			
2	ดำเนินการเกี่ยวกับการเพิ่มและยกเลิกรายการวัสดุสำรองคลัง	X	X			
3	ตั้งงบประมาณซื้อวัสดุสำรองคลัง	X				

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

	กิจกรรมย่อย	บุคลากร				
		ก	ข	ค	ง	จ
4	เตรียมข้อมูลเพื่อใช้ประมวลวัสดุสำรองคลังประเภทต่าง ๆ	X				
5	จัดหาวัสดุสำรองคลังให้เพียงพอต่อความต้องการ โดยตรวจสอบปริมาณคงเหลือตามจุดสั่งซื้อขั้นต่ำ	X	X	X		
6	จัดทำคู่มือวัสดุสำรองคลังและรายการวัสดุลง Website มธบ.	X	X	X		
7	ตรวจนับวัสดุสำรองคลังคงเหลือประจำเดือน		X	X	X	X
8	จัดทำรายงานสรุปวัสดุคงเหลือ ณ สิ้นเดือน เพื่อใช้กระทบกับยอดตรวจนับ	X	X			
9	กระทบยอดวัสดุสำรองคลัง และทำรายงานสรุป	X	X	X		
10	จัดทำรายงานตัวชี้วัดความสามารถในการ เบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลัง ประจำเดือน (ISO)	X				
11	กระทบยอดรายการบัญชีพัก (93000001 Intercom Clearing) ทุกสิ้นเดือน	X				
12	ดำเนินการเรื่องตรวจรับงานจ้าง /งานพัฒนา ได้แก่การเตรียมเอกสารตรวจรับ การนัดหมายคณะกรรมการ	X			X	
13	ตั้งเบิกคืนเงินค้ำประกันผลงานสำหรับงานจ้าง/งานพัฒนา	X				
14	ดำเนินการจำหน่ายกระดาษ / เศษซากวัสดุ	X			X	X
15	บันทึกการจำหน่ายในระบบ SAP และนำส่งเงินจากการจำหน่ายวัสดุสำรองคลัง	X				X
16	ตรวจนับวัสดุสำรองคลังคงเหลือประจำปีร่วมกับแผนกบัญชี และผู้ตรวจสอบบัญชี	X	X	X	X	X
17	จัดทำรายงานสรุปวัสดุสำรองคลังคงเหลือและสินค้าคงเหลือทุกสิ้นปี	X				
18	งานด้านเอกสารและการจัดเก็บเอกสารทุกประเภทของแผนก			X		X
19	ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารรับสินค้าก่อนส่งเอกสารให้แผนกบัญชีเพื่อตั้งหนี้	X				
2.2 งานจำหน่ายตำรา/เอกสารคำสอน						

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย		บุคลากร				
		ก	ข	ค	ง	จ
1	ตั้งรหัส Barcode ตำราและเอกสารคำสอน พร้อมกำหนดปริมาณการผลิตและราคาขาย	X				
2	ออก PR งานผลิตตำรา/เอกสารคำสอน และบันทึกรับตำรา/เอกสารคำสอนเข้าคลัง	X		X		
3	ออกใบรายงานขายสินค้า / ตำรา และเอกสารคำสอน (ใบฝากขาย , ใบส่งสินค้า, ใบแจ้งหนี้ ฯลฯ) ให้กับสำนักพิมพ์ และศูนย์หนังสือต่างๆ	X				
4	จัดส่งตำรา ไปยังสำนักพิมพ์และศูนย์หนังสือต่าง ๆ ตามใบสั่งซื้อ และบันทึกโอนไปคลังฝากขายในระบบ SAP			X	X	X
5	วางบิล / เก็บเงิน จากสำนักพิมพ์และศูนย์หนังสือต่าง ๆ เมื่อครบกำหนด	X		X		
6	คิดค่าลิขสิทธิ์ให้กับอาจารย์ผู้แต่งตำราทุกปี	X				
2.3 งานเกี่ยวกับครุภัณฑ์						
1	ตรวจรับครุภัณฑ์ร่วมกับคณะกรรมการ/หน่วยงาน	X				
2	บันทึกรับครุภัณฑ์ใหม่ในระบบ SAP (บันทึกประวัติ, คุณลักษณะ) ตั้งพิมพ์รหัสครุภัณฑ์และติดรหัสครุภัณฑ์	X			X	X
3	ตรวจสอบครุภัณฑ์ที่หน่วยงานส่งคืน และบันทึกการรับคืนเข้าคลังในระบบ SAP	X	X	X	X	X
4	บันทึกการโอนย้ายครุภัณฑ์ระหว่างหน่วยงาน เข้าระบบ SAP	X			X	X
5	ตรวจสอบประวัติการซ่อมครุภัณฑ์ ดำเนินการบริจาค จำหน่ายครุภัณฑ์	X			X	X
6	บันทึกประวัติการซ่อมครุภัณฑ์ในระบบ SAP				X	
7	บันทึกค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ประจำเดือนในระบบ SAP	X				
8	บันทึกการตัดจำหน่ายครุภัณฑ์ออกจากระบบ ในระบบ SAP	X			X	
9	ทำการ Settle รายการค่าใช้จ่ายในระบบ SAP เพื่อเข้า Asset ในหมวด 997 และ 998 ทุกสิ้นเดือน	X				

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)  
แผนกบัญชีธุรกิจอื่น

กิจกรรมย่อย	บุคลากร			
	ก	ข	ค	ง
1.บันทึกรายได้-ค่าใช้จ่าย, ตั้งหนี้	X	X	X	X
2.กระทบยอดภาษี, จัดทำรายงานภาษี, ยื่นภาษี	X	X	X	X
3.บันทึกรายได้-ค่าใช้จ่าย, ตั้งหนี้	X	X	X	X
4.คำนวณภาษีเงินได้, ยื่นภาษี	X			
5.คำนวณและบันทึกบัญชีภาษีโรงเรือน, ภาษีขาย	X	X		
6.ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร, บันทึกภาษีซื้อ จากระบบ MM	X	X		
7.ตรวจสอบใบสำคัญซื้อและ GL ต่างๆ	X		X	
8.ตรวจสอบการตั้งหนี้ของหอ 1-3 (SLCM, ERP)	X	X		
9.สรุปยอดลูกหนี้	X	X	X	X
10.Transfer Data SLCM, ตรวจสอบความถูกต้อง หอ 1-2	X	X		
11.ตั้งและปรับปรุงลูกหนี้หอ 1-2 (เกิดจากความผิดพลาดของโปรแกรม)	X	X		
12.ตรวจสอบข้อมูล, ตั้งเบิกคินเงินประกันหอ 1-3	X	X		
13.ลงรหัสบัญชีให้แผนกการเงินเพื่อบันทึกข้อมูลการส่งเงิน	X	X		
14.เปิดโครงการงานภายนอก			X	
15.สรุป Incentive, ตรวจสอบเช็ค OT			X	
16.ตรวจสอบ Job Sheet ของจัดเลี้ยง			X	X
17.วางบิล, เก็บเช็คงานภายนอก			X	X
18.รับเงินสดงานภายนอก			X	X
19.เปิดใบกำกับภาษี, ตรวจสอบความถูกต้อง			X	X
20.ดูแลเงินในบัญชีให้เพียงพอกับค่าใช้จ่าย, ประสานงานกับ bank	X	X		X
21.กระทบยอดเงินฝากธนาคาร	X	X	X	X



ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย	บุคลากร			
	ก	ข	ค	ง
22.ตรวจสอบความครบถ้วนและถูกต้องของการบันทึกบัญชี (ก่อนปิดบัญชีประจำเดือน)	X	X	X	X
23.ทำงบประจำเดือน, รายงานต่าง ๆ เสนอผู้บริหาร	X	X	X	X
24.จับคู่ลูกหนี้, เจ้าหนี้ (รายตัว) เช่น ตัดจ่ายสัญญารายเดือน, ลูกหนี้หือพัก 3	X	X		
25.บันทึกบัญชี หสน. ใสว-สนัน	X			
26.บันทึกบัญชี, จัดทำงบการเงินมูลนิธิ มธบ.	X	X		

แผนกบัญชีและงบประมาณ

กิจกรรมย่อย	บุคลากร				
	ก	ข	ค	ง	จ
แผนกบัญชี					
1. งานตั้งหนี้กรณีซื้อผ่านระบบจัดซื้อ-จัดจ้าง					
- ตรวจสอบเอกสารประกอบด้วย ใบเสร็จรับเงิน ใบรับสินค้า ใบสั่งซื้อ ใบขอซื้อ			X		
- จัดพิมพ์รายงานสรุปแนบเอกสารส่งฝ่ายการเงินเพื่อจ่ายเงิน			X		
- บันทึกรายการตั้งหนี้พร้อมพิมพ์แบบฟอร์มใบตั้งหนี้ แนบเอกสารเพื่อส่งการเงิน			X		
2. งานเบิกจ่ายค่าใช้จ่าย					
- ตรวจสอบเอกสารประกอบไปด้วยใบขออนุมัติเบิกใช้งบประมาณ โครงการ/ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ใบเสร็จรับเงิน		X			
- บันทึกรายการในรายการตั้งหนี้				X	
3. เงินยืมตรง					
- ตรวจสอบเอกสารประกอบด้วยใบขออนุมัติเบิกใช้งบประมาณ โครงการ/ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน					

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย	บุคลากร				
	ก	ข	ค	ง	จ
4. เคลียร์เงินยืมทศรอง					
- ตรวจสอบเอกสาร ประกอบด้วย ใบเสร็จรับเงิน	X	X	X	X	X
- บันทึกรายการในระบบ SAP		X	X	X	X
5. โอนข้อมูลเงินเดือน					
- ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล	X				
6. โอนข้อมูลค่าจ้างบัณฑิตช่วยงาน					
- Download ค่าจ้างบัณฑิตช่วยงาน	X				
- ตรวจสอบความถูกต้อง	X				
- โอนข้อมูลเข้าระบบ SAP	X				
7. โอนข้อมูลเงินเดือน อ.พิเศษ					
- Download ค่าจ้างบัณฑิตช่วยงาน	X				
- ตรวจสอบความถูกต้อง	X				
- โอนข้อมูลเข้าระบบ SAP	X				
8. บันทึกตัดลูกหนี้เงินยืมสวัสดิการแบบรายตัว	X				
9. ทำรายการกระทบยอดบัญชีกับแยกประเภท	X	X	X	X	X
10. ตรวจสอบสินค้าและวัสดุสำรองคลัง	X	X	X	X	X
11. บันทึกค่าใช้จ่ายจ่ายประจำเดือน / ปี	X				
12. จัดทำเอกสารบัญชี	X	X	X	X	X
13. ตรวจสอบรายได้ - ค่าใช้จ่ายโครงการ	X				X
14. สรุปค่าใช้จ่ายผู้รับใบอนุญาต	X				
15. งานต่อสัญญาค่าประกันไฟฟ้า					X
16. งานควบคุมการเบิกจ่ายเล่มใบเสร็จรับเงิน ใบส่งเงินกองทุนต่างๆ					X
16. งานจัดเก็บสัญญา			X		
17. งานสรุปลูกหนี้เงินยืมทศรองและติดตามทวงหนี้เงินยืมทศรอง		X			
18. งานตรวจสอบหนี้สินของบุคลากรกรณีลาออก	X				

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย	บุคลากร				
	ก	ข	ค	ง	จ
19.บันทึกปรับปรุงค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า			X		
20.งานจัดเก็บเอกสาร	X	X	X	X	X
กิจกรรมย่อย	บุคลากร				
	ก	ข	ค	ง	จ
งบประมาณ					
1.ตรวจสอบงบประมาณคงเหลือ/งานโครงการ	X	X	X		
2.ตรวจสอบเอกสารการเบิกเงินตรงจ่าย			X	X	
3.แยกสำเนาโครงการ			X	X	
4.เขียนหนังสือส่งผู้บริหาร			X	X	
5.เข้าระบบการเพิ่ม/ลดงบประมาณ	X	X	X		
6.เข้าระบบการโอนย้ายงบประมาณ	X	X	X		
7.จัดทำงบประมาณต้นปี	X	X	X		
7.1 Export ข้อมูลจากระบบ SAP เข้าระบบ Intranet	X				
7.2 Set up Intranet เพื่อรองรับการจัดทำงบประมาณประจำปี	X				
7.3 จัดทำประมาณการในส่วนงานที่รับผิดชอบ	X				
7.4 เตรียมข้อมูลและจัดประชุมหน่วยงานกับรองสายงานต่างๆ	X	X	X		
7.5 Defend Budget และทำการปรับปรุงงบประมาณ	X				
7.6 สรุปงบประมาณประจำปีเพื่อเสนออนุมัติต่อผู้บริหาร	X				
7.7 Upload ข้อมูลงบประมาณต้นปีขึ้นระบบ SAP	X				
7.8 จัดทำรายงานงบประมาณที่ได้รับอนุมัติแจ้งผู้บริหารและหน่วยงาน			X	X	
8.จัดทำงบประมาณกลางปี	X	X	X		
8.1 ส่งบันทึกแจ้งนโยบายและกำหนดในการปรับปรุงงบประมาณ			X		
8.2 จัดทำประมาณการปรับปรุงรายการในส่วนงานที่รับผิดชอบ	X				
8.3 ทำรายการปรับปรุงในระบบ SAP			X	X	
8.4 สรุปการปรับงบประมาณกลางปีเพื่อขออนุมัติต่อผู้บริหาร	X				
8.5 แจกรายงานงบประมาณกลางปีให้หน่วยงานต่างๆ			X	X	

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

กิจกรรมย่อย	บุคลากร		
	ก	ข	ค
9.จัดเก็บเอกสารงบประมาณ		X	X
10.ปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา	X	X	X
11.จัดทำรายงานการใช้งบประมาณประจำเดือน และส่งออกหน่วยงาน	X	X	X
12.จัดทำรายงาน (ชุดเพิ่มเติมจากชุดอำนวยการ)		X	X
12.1 รายงานการขอเพิ่มงบประมาณ งบครุภัณฑ์ งบพัฒนา มธบ.		X	X
12.2 รายงานการใช้งบประมาณกิจกรรม นศ. 4 กิจกรรม		X	X
12.3 รายงานการใช้งบประมาณส่วนกลาง (Pool Budget)		X	X
12.4 รายงานการใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายประชาสัมพันธ์ภายใน-นอกประเทศ		X	X
12.5 รายงานการใช้งบประมาณครุภัณฑ์ของทุกหน่วยงานให้ฝ่ายจัดซื้อ-จัดจ้าง		X	X
13.ตรวจสอบความถูกต้องการทำรายการในระบบและรายงานของแผนก	X		

จากตารางที่ 3.2 เป็นขั้นตอนที่ 2 ของการทำวิจัย โดยการรวบรวมกิจกรรมย่อยของทุกแผนกในฝ่ายการเงินและการบัญชี จะพบว่ามีกิจกรรมจำนวนมาก ดังนั้นจึงเป็นข้อจำกัดในการที่จะคำนวณต้นทุนแยกกับกิจกรรมทั้งหมดที่สำรวจ ดังนั้นผู้วิจัยจึงรวมกิจกรรมย่อยๆ ที่มีลักษณะสัมพันธ์กันไว้ในกลุ่มเดียวกัน โดยเรียกว่า ศูนย์กิจกรรม (Activity Pool) ในการกำหนดกิจกรรมหลักครั้งนี้ได้คำนึงถึงการให้บริการของฝ่าย เป็นสิ่งสำคัญในการกำหนดกิจกรรมหลัก เช่น การให้บริการนักศึกษา บุคลากร และบุคคลภายนอก

ตารางที่ 3.3 ระบุตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและตัวหลักต้นทุนทรัพยากร

<u>ต้นทุนทรัพยากร</u>	<u>ตัวหลักต้นทุนทรัพยากร</u>
เงินเดือนและค่าตอบแทน	จำนวนครั้งการให้บริการ (คำนวณเป็น %)
ค่าซ่อมครุภัณฑ์ศึกษา	จำนวนครั้งการให้บริการ (คำนวณเป็น %)
วัสดุทั่วไป	จำนวนครั้งการให้บริการ (คำนวณเป็น %)
ค่าธรรมเนียม	จำนวนครั้งการให้บริการ (คำนวณเป็น %)
ค่าใช้สอย	จำนวนครั้งการให้บริการ (คำนวณเป็น %)

จากตารางที่ 3.3 เป็นการกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและจำนวนตัวหลักต้นทุนทรัพยากร ซึ่งเป็นขั้นตอนที่ 3 ของการทำวิจัย ผู้วิจัยสนใจที่จะใช้จำนวนครั้งการให้บริการเป็นตัวหลักต้นทุนทรัพยากร ซึ่งผู้วิจัยกำหนดตัวหลักต้นทุนทรัพยากรขึ้นเอง เนื่องจากปัจจุบัน มหาวิทยาลัยได้นำเอาเทคโนโลยีเข้ามาใช้เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังช่วยอำนวยความสะดวกต่อผู้มาติดต่อ ดังนั้นงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจึงได้นำเอาจำนวนครั้งการให้บริการจากเครื่องเรียกคิวเป็นตัวหลักต้นทุนทรัพยากรซึ่งสามารถแยกผู้มาติดต่อตามประเภทช่องบริการ 5 ช่องบริการ ดังนี้

ช่องบริการ A, B จะเป็นการให้บริการแก่นักศึกษา

ช่องบริการ C, D จะเป็นการให้บริการแก่นุคคลภายใน (อาจารย์, เจ้าหน้าที่)

ช่องบริการ E จะเป็นการให้บริการแก่นุคคลภายนอก

ในทางทฤษฎีจะแบ่งตัวหลักต้นทุนเป็น 2 ประเภท คือตัวหลักต้นทุนทรัพยากรและตัวหลักต้นทุนกิจกรรม การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมของฝ่ายฯ ที่จะใช้ป็นส่วนเข้ากิจกรรมหลักทั้ง 3 กิจกรรม โดยการกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมเป็น 3 วิธี คือ การระบุทางตรง การประมาณและการป็นส่วน เนื่องจากตัวหลักต้นทุนกิจกรรมเป็นเครื่องมือสำคัญในการเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมเข้ากับกิจกรรม ดวงมณี โกมารทัต (2552)

ตารางที่ 3.4 ระบุกิจกรรมหลักและกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุน

กิจกรรมหลัก	ตัวหลักคั่นต้นทุน
1.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา	จำนวนนักศึกษา
2.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินของคณะ/หน่วยงานภายใน	จำนวนเอกสาร
3.กิจกรรมบริหารจัดการการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอก	-

จากตารางที่ 3.4 นั้นเป็นขั้นตอนที่ 4 ของการทำวิจัยแสดงให้เห็นถึงการกำหนดกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชีโดยการนำกิจกรรมย่อยของแต่ละแผนกมากำหนดเป็นกิจกรรมหลักภายในหน่วยงาน มีการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ความเชื่อมโยงของกิจกรรมต่างๆ และการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อคำนวณต้นทุนกิจกรรม เนื่องจากแนวคิดนี้สามารถเชื่อมโยงต้นทุนเข้ากิจกรรมได้เป็นอย่างดี

นอกจากนี้การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) ยังมีประโยชน์ในการช่วยให้ทราบรายละเอียด เช่น ธุรกิจหรือหน่วยงานประกอบกิจกรรมอะไร ใช้ทรัพยากรมากน้อยเพียงใด มีผู้ปฏิบัติงานหรือรับผิดชอบกิจกรรมนั้นเป็นจำนวนเท่าใด และระยะเวลาที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมและความสำเร็จในกิจกรรม

การกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรมที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน จะใช้ตัวหลักคั่นต้นทุนดังต่อไปนี้

1. จำนวนนักศึกษาจะใช้เป็นเกณฑ์สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี
2. จำนวนเอกสาร ใช้เป็นเกณฑ์สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินของคณะ/หน่วยงานภายในเป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี
3. สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอกไม่สามารถเป็นส่วนต้นทุนเข้าคณะ

คำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการจะคิดต้นทุน เป็นขั้นตอนที่ 5 ของการทำการวิจัยครั้งนี้ โดยใช้ตัวหลักคั่นกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุน ดังนั้นในขั้นตอนนี้จึงต้องกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรมปกติจะพิจารณาจากลักษณะการประกอบกิจกรรมหรือผลงานจากการ

ประกอบกิจกรรม ดังนั้นกิจกรรมและตัวหลักคั้นกิจกรรมที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อ  
 ณะดังนี้

$$\text{ต้นทุนกิจกรรมต่อคณะ} = \frac{\text{ต้นทุนกิจกรรม}}{\text{ตัวหลักคั้นกิจกรรม}}$$

### สรุปขั้นตอนการทำวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ จะมีขั้นตอนการทำและการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมข้อมูลงบการเงินของฝ่ายการเงินฯ ปีการศึกษา 2552-2554

ขั้นตอนที่ 2 รวบรวมข้อมูลจากการเพิ่มรายละเอียดงานของบุคลากรในฝ่ายการเงินฯ

เพื่อระบุกิจกรรมย่อย และวิเคราะห์กิจกรรมหลัก

ขั้นตอนที่ 3 กำหนดตัวหลักคั้นทรัพยากรและจำนวนตัวหลักคั้นทรัพยากรและคิด

ต้นทุนทรัพยากรเข้ากิจกรรม

ขั้นตอนที่ 4 กำหนดตัวหลักคั้นกิจกรรมและคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย

ขั้นตอนที่ 5 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสิ่งที่จะคิดต้นทุน (คณะกรรมการบัญชี)

## บทที่ 4

### ผลการศึกษา

คำนวณต้นทุนกิจกรรมและการเสนอต้นแบบตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนสามารถนำมาใช้ในการปฏิบัติงานด้านงบประมาณ ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ได้เป็นข้อมูลทางตรงจากระบบ SAP ไม่ใช่เป็นการเก็บข้อมูลย้อนหลังจึงทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถูกต้องและตรวจสอบได้ นอกจากนี้ข้อมูลทางการเงินแล้วการคำนวณต้นทุนกิจกรรมยังต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของแผนกต่างๆ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม โดยในการวิเคราะห์กิจกรรมหลักนั้น จะเป็นการรวบรวมกิจกรรมย่อยของแผนกต่างๆ เข้าด้วยกัน โดยยึดหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงกันระหว่างกิจกรรมหลักกับกิจกรรมย่อย และมีการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนและการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อคณะต่อไป

งานวิจัยนี้ได้นำแนวคิดทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรมผสมผสานกับขั้นตอนการวางระบบต้นทุนกิจกรรม ของ ดวงมณี โกมารทัต (2552: 47-57) โดยนำมาใช้กับสถาบันอุดมศึกษา เพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อสิ่งที่จะคิดต้นทุนได้ นอกจากนี้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมแล้ว ผู้วิจัยยังสนใจที่จะนำรูปแบบ ABC ผลงานวิจัยจากประเทศมาเลเซีย Noor Azizi Ismail (2010) มาเป็นต้นแบบในการวิจัยครั้งนี้อีกด้วย ซึ่งสามารถสรุปมาเป็นขั้นตอนและกระบวนการในการวิจัยได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมข้อมูลจากงบการเงินของฝ่ายการเงินและการบัญชี โดยการแยกค่าใช้จ่ายออกเป็นหมวดต่างๆ

ขั้นตอนที่ 2 รวบรวมข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดของบุคลากรในฝ่ายการเงินฯ เพื่อระบุกิจกรรมย่อย และทำการกำหนดกิจกรรมหลัก ภายใต้กิจกรรมหลัก จะประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อยจำนวนมาก ในการแยกกิจกรรมผู้ศึกษาได้คำนึงถึงความสอดคล้อง เชื่อมโยงกันของกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและจำนวนทรัพยากรและคิดต้นทุนทรัพยากรเข้ากิจกรรม ซึ่งตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร ตามทฤษฎีนั้นมีอยู่จำนวนมาก ไม่ว่าจะป็นชั่วโมงการทำงาน จำนวนบุคลากร ฯลฯ แต่ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาทำการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร



## บทที่ 4

### ผลการศึกษา

คำนวณต้นทุนกิจกรรมและการเสนอต้นแบบตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนสามารถนำมาใช้ในการปฏิบัติงานด้านงบประมาณ ดังนั้นข้อมูลค่าใช้จ่ายที่ได้เป็นข้อมูลทางตรงจากระบบ SAP ไม่ใช่เป็นการเก็บข้อมูลย้อนหลังจึงทำให้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถูกต้องและตรวจสอบได้ นอกจากนี้ข้อมูลทางการเงินแล้วการคำนวณต้นทุนกิจกรรมยังต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของแผนกต่างๆ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และระบุกิจกรรม โดยในการวิเคราะห์กิจกรรมหลักนั้น จะเป็นการรวบรวมกิจกรรมย่อยของแผนกต่างๆ เข้าด้วยกัน โดยยึดหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์และความเชื่อมโยงกันระหว่างกิจกรรมหลักกับกิจกรรมย่อย และมีการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนและการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อคณะต่อไป

งานวิจัยนี้ได้้นำแนวคิดทฤษฎีระบบต้นทุนกิจกรรมผสมผสานกับขั้นตอนการวางระบบต้นทุนกิจกรรม ของ ดวงมณี โกมารทัต (2552: 47-57) โดยนำมาใช้กับสถาบันอุดมศึกษา เพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อสิ่งที่จะคิดต้นทุนได้ นอกจากนี้แนวคิดเกี่ยวกับต้นทุนกิจกรรมแล้ว ผู้วิจัยยังสนใจที่จะนำรูปแบบ ABC ผลงานวิจัยจากประเทศมาเลเซีย Noor Azizi Ismail (2010) มาเป็นต้นแบบในการวิจัยครั้งนี้อีกด้วย ซึ่งสามารถสรุปมาเป็นขั้นตอนและกระบวนการในการวิจัยได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมข้อมูลจากระบบการเงินของฝ่ายการเงินและการบัญชี โดยการแยกค่าใช้จ่ายออกเป็นหมวดต่างๆ

ขั้นตอนที่ 2 รวบรวมข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดของบุคลากรในฝ่ายการเงินฯ เพื่อระบุกิจกรรมย่อย และทำการกำหนดกิจกรรมหลัก ภายใต้กิจกรรมหลัก จะประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อยจำนวนมาก ในการแยกกิจกรรมผู้ศึกษาได้คำนึงถึงความสอดคล้อง เชื่อมโยงกันของกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรและจำนวนทรัพยากรและคิดต้นทุนทรัพยากรเข้ากิจกรรม ซึ่งตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร ตามทฤษฎีนี้มีอยู่จำนวนมาก ไม่ว่าจะป็นชั่วโมงการทำงาน จำนวนบุคลากร ฯลฯ แต่ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาทำการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร

ขึ้นเอง คือ จำนวนครั้งการให้บริการของฝ่ายการเงินฯ ซึ่งเป็นข้อมูลจากเครื่องเรียกคิว ที่สามารถแยกประเภทผู้ขอรับบริการได้ว่าเป็นจำนวนนักศึกษา จำนวนบุคลากร ฯลฯ

ขั้นตอนที่ 4 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมและการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย เป็นขั้นตอนการกำหนดตัวผลักดันต้นทุนของแต่ละกิจกรรม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสิ่งที่จะคิดต้นทุน สำหรับการศึกษารุ่นนี้ จะคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี

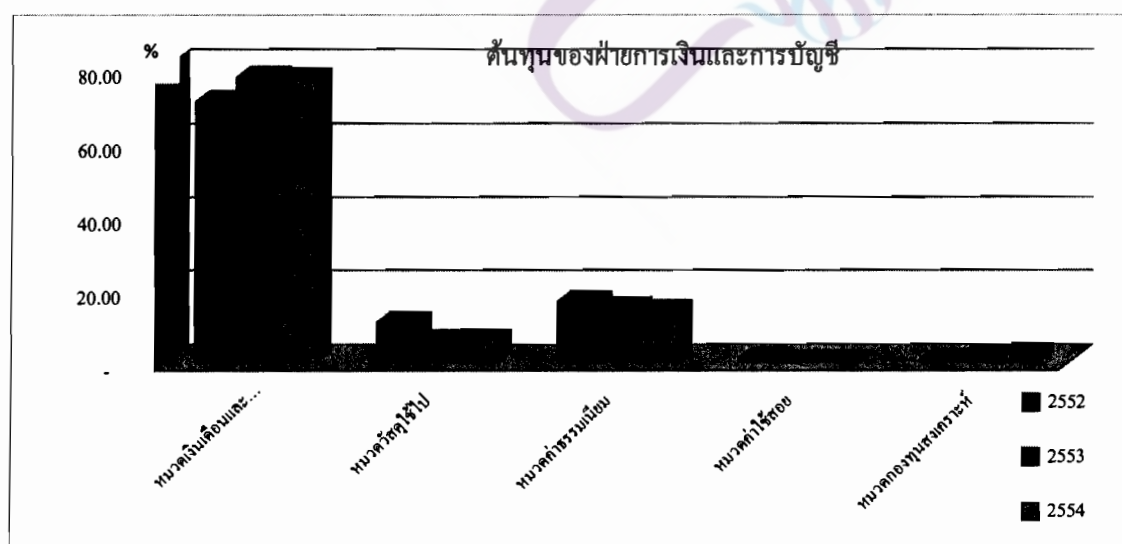
ขั้นตอนที่ 5 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุนในแต่ละกิจกรรม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนสู่คณะที่ต้องการได้

จากขั้นตอนและกระบวนการที่ใช้ในการวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะดำเนินการตามขั้นตอนและกระบวนการเหล่านี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

#### 4.1 การเสนอต้นแบบตัวผลักดันทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมของฝ่ายการเงินและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

จากข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เก็บรวบรวมจากระบบงบประมาณ รวมทั้งข้อมูลด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการนำมาใช้ในการเสนอต้นแบบตัวผลักดันทรัพยากรและการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม ของฝ่ายการเงินฯ ผสมผสานกับการนำเอาแนวความคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยต่างๆ สามารถแสดงเป็นขั้นตอนได้ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 ข้อมูลจากงบการเงินของฝ่ายการเงินฯ ประจำปีการศึกษา 2552-2554



ภาพที่ 4.1 แสดงอัตราส่วนของค่าใช้จ่ายของฝ่ายการเงินและการบัญชี

ภาพที่ 4.1 แสดงต้นทุนของฝ่ายการเงินฯ ย้อนหลัง 3 ปีประจำปีการศึกษา 2552 – 2554 ที่จะใช้ในการปันส่วนลงสู่กิจกรรมหลัก พบว่า ค่าใช้จ่ายหมวดเงินเดือนและค่าตอบแทนคิดเป็นร้อยละ 70.95 / 77.40 / 77.08 หมวดวัสดุใช้ไปคิดเป็นร้อยละ 10.82 / 5.95 / 6.12 หมวดค่าธรรมเนียมอื่นคิดเป็นร้อยละ 16.43 / 14.81 / 14.03 หมวดค่าใช้สอยอื่นคิดเป็นร้อยละ 1.16 / 0.38 / 0.40 และหมวดกองทุนสงเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 0.73 / 1.46 / 2.37

#### ขั้นตอนที่ 2 ระบุกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชี

จากการรวบรวมข้อมูลถึงลักษณะงานที่ปฏิบัติในแต่ละวัน สามารถสรุปเป็นกิจกรรมหลักๆ ของฝ่ายค้ำรูปภาพข้างต้นนี้ โดยจะแยกออกเป็นกิจกรรมสนับสนุนนักศึกษา กิจกรรมสนับสนุนคณะและหน่วยงาน กิจกรรมสนับสนุนบุคคลและหน่วยงานภายนอก ตามตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 ระบุชื่อกิจกรรมหลักและจัดกลุ่มกิจกรรมย่อย

Activity pools	Activities
1. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา	1. ทำสัญญาผ่อนชำระค่าเล่าเรียน
	2. รับชำระเงินค่าเล่าเรียนจากนักศึกษา
	3. โอนทุนให้นักศึกษา
	- กยศ.
	- ทุน มธบ.
	- ส่วนลดค่าเล่าเรียนจากการประชาสัมพันธ์
	4. ปรับปรุงข้อมูลนักศึกษาโครงการพิเศษ เช่น โครงการนักศึกษาเงิน
5. ทำเช็คจ่ายและโอนเงิน	
6. ตรวจสอบข้อมูลในการคืนเงินให้สน. เช่น ถอนรายวิชา จ่ายเงินทุนมธบ.	7. เรียกข้อมูลธนาคาร Bill Payment เพื่อโอนเข้าระบบ SLCM
	-นศ.ทั่วไป

## ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	-นศ.กยศ. 8. ตรวจสอบธนาคาร โอนเงินกยศ.กับยอดลงทะเบียนของนศ. เพื่อหาผลต่าง คืบเงินลดหนี้ กับชำระเพิ่ม
	9.ตรวจสอบการตั้งหนี้ของหอ 1-3 (SLCM, ERP)
	10. Tranfer Data SLCM, ตรวจสอบความถูกต้อง หอ 1-2
	11.ตั้งและปรับปรุงลูกหนี้หอ 1-2 (เกิดจากความผิดพลาดของโปรแกรม)
	12.ตรวจสอบข้อมูล, ตั้งเบิกคืบเงินประกันหอ 1-3
2. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูล และการเงิน ของ คณะ / หน่วยงานภายใน	1. รับชำระเงิน-จ่ายเงิน จากหน่วยงานภายในและภายนอก
	2. ทำเช็คจ่ายและ โอนเงิน
	3. ทำรายงานการ โอนเงินและนำรายงานขึ้น Web
	4. ปรับปรุงทุน มธบ. เป็นค่าใช้จ่ายคณะ
	5. ตรวจสอบงบประมาณคงเหลือ/งาน โครงการ
	6. ตรวจสอบเอกสารการเบิกเงินทตรงจ่าย
	7. แยกสำเนาโครงการ
	8. เกษียนหนังสือส่งผู้บริหาร
	9. เข้าระบบการเพิ่ม/ลดงบประมาณ
	10. เข้าระบบการโอนย้ายงบประมาณ
	11. จัดทำรายงานงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากผู้บริหาร
	12. แจกรายงานงบประมาณกลางปีให้หน่วยงานต่างๆ
	13. จัดทำรายงานการใช้งบประมาณประจำเดือน และส่งออกหน่วยงาน

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	14. รายงานการใช้งบประมาณครุภัณฑ์ของทุกหน่วยงานให้ฝ่ายจัดซื้อ
	15. ให้คำปรึกษาและแก้ไขปัญหาแก่ผู้ใช้บริการ
	16. ตรวจสอบวัสดุที่จัดหาตาม PO, บันทึกรับวัสดุในระบบ SAP เพื่อออกไปรับสินค้า พร้อมทั้งติดตามหน่วยงานมารับวัสดุจัดหา
	17. เบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลัง และบันทึกรายการเบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลังในระบบ SAP
	18. ตั้งรหัส Barcode คำราและเอกสารคำสอน พร้อมกำหนดปริมาณการผลิต และราคาขาย
	19. ออก PR งานผลิตตำรา/เอกสารคำสอน และบันทึกรับตำรา/เอกสารคำสอนเข้าคลัง
	20. คิดค่าลิขสิทธิ์ให้กับอาจารย์ผู้แต่งตำราทุกปี
	21. ตรวจสอบครุภัณฑ์ร่วมกับคณะกรรมการ/หน่วยงาน
	22. บันทึกรับครุภัณฑ์ใหม่ในระบบ SAP (บันทึกประวัติ, คุณลักษณะ) ส่งพิมพ์รหัสครุภัณฑ์และคิดรหัสครุภัณฑ์
	23. ตรวจสอบเช็คครุภัณฑ์ตามหน่วยงาน และบันทึกข้อมูล Update ในระบบ SAP
	24. ตรวจสอบครุภัณฑ์ที่หน่วยงานส่งคืน และบันทึกการรับคืนเข้าคลังในระบบ SAP
	25. บันทึกการโอนย้ายครุภัณฑ์ระหว่างหน่วยงานเข้าระบบ SAP
	26. ตรวจสอบประวัติการซ่อมครุภัณฑ์
	27. บันทึกประวัติการซ่อมครุภัณฑ์ในระบบ SAP
	28. บันทึกการตัดจำหน่ายครุภัณฑ์ออกจากระบบ SAP

## ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	29. ทำการ Settle รายการค่าใช้จ่ายในระบบ SAP เพื่อเข้า Asset ในหมวด 997 และ 998 ทุกสิ้นเดือน
	30. บันทึกค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ประจำเดือนในระบบ SAP
	31. ดำเนินการเกี่ยวกับการกำหนด Spec ของวัสดุสำรองคลัง
	32. ดำเนินการเกี่ยวกับการเพิ่มและยกเลิกรายการวัสดุสำรองคลัง
	33. ตั้งงบประมาณซื้อวัสดุสำรองคลัง
	34. เตรียมข้อมูลเพื่อใช้ประมวลวัสดุสำรองคลังประเภทต่าง ๆ
	35. จัดหาวัสดุสำรองคลังให้เพียงพอต่อความต้องการโดยตรวจสอบปริมาณคงเหลือตามจุดสั่งซื้อขั้นต่ำ
	36. จัดทำคู่มือวัสดุสำรองคลังและรายการวัสดุลง Website มธบ.
	37. ตรวจสอบวัสดุสำรองคลังคงเหลือประจำเดือน
	38. จัดทำรายงานสรุปวัสดุคงเหลือ ณ สิ้นเดือน เพื่อใช้กระทบกับยอดตรวจนับ
	39. กระทบยอดวัสดุสำรองคลัง และทำรายงานสรุป
	40. จัดทำรายงานตัวชี้วัดความสามารถในการ เบิก-จ่ายวัสดุสำรองคลังประจำเดือน (ISO)
	41. กระทบยอดรายการบัญชีพัก (93000001 Intercom Clearing) ทุกสิ้นเดือน
	42. ดำเนินการเรื่องตรวจรับงานจ้าง /งานพัฒนา ได้แก่การเตรียมเอกสารตรวจรับ การนัดหมายคณะกรรมการ
	43. บันทึกการจำหน่ายในระบบ SAP และนำส่งเงินจากการจำหน่ายวัสดุสำรองคลัง
	44. ตรวจสอบวัสดุสำรองคลังคงเหลือประจำปี

## ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	45. จัดทำรายงานสรุปวัสดุสำรองคลังคงเหลือและสินค้าคงเหลือทุกสิ้นปีการศึกษา
	46. ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารรับสินค้าก่อนส่งเอกสารให้แผนกบัญชีเพื่อตั้งหนี้
	47. งานด้านเอกสารและการจัดเก็บเอกสารทุกประเภทของแผนก
	48. งานตั้งหนี้กรณีซื้อผ่านระบบจัดซื้อ-จัดจ้าง
	- ตรวจสอบเอกสารประกอบด้วย ใบเสร็จรับเงิน ใบรับสินค้า ใบสั่งซื้อ ใบขอซื้อ
	- บันทึกรายการตั้งหนี้พร้อมพิมพ์แบบฟอร์มใบตั้งหนี้ แนบเอกสารเพื่อส่งการเงิน
	- จัดพิมพ์รายงานสรุปแนบเอกสารส่งฝ่ายการเงินเพื่อจ่ายเงิน
	49. งานเบิกจ่ายค่าใช้จ่าย
	- ตรวจสอบเอกสารประกอบไปด้วยใบขออนุมัติเบิกใช้งบประมาณ โครงการ/ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน ใบเสร็จรับเงิน
	- บันทึกรายการในรายการตั้งหนี้
	50. เงินยืมทศรอง
	- ตรวจสอบเอกสารประกอบด้วยใบขออนุมัติเบิกใช้งบประมาณ โครงการ/ ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน
	- บันทึกรายการตั้งลูกหนี้เงินยืมทศรอง กรณีโอนเข้าบัญชี
	51. เคลียร์เงินยืมทศรอง
	- ตรวจสอบเอกสาร ประกอบด้วย ใบเสร็จรับเงิน
	- บันทึกรายการในระบบ SAP
	52. โอนข้อมูลเงินเดือน

## ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	- ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล
	53. โอนข้อมูลค่าจ้างบันทึกช่วยงาน
	- Download ค่าจ้างบันทึกช่วยงาน
	- ตรวจสอบความถูกต้อง
	- โอนข้อมูลเข้าระบบ SAP
	54. บันทึกปรับปรุงค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
	55. บันทึกตัดลูกหนี้เงินยืมสวัสดิการแบบรายตัว
	56. ทำรายการกระทบยอดบัญชีกับแยกประเภท
	57. ตรวจสอบสินค้าและวัสดุสำรองคลัง
	58. บันทึกค่าใช้จ่ายประจำเดือน / ปี
	59. จัดทำเอกสารบัญชี
	60. ตรวจสอบรายได้ - ค่าใช้จ่ายโครงการ
	61. งานควบคุมการเบิกจ่ายเล่มใบเสร็จรับเงิน ใบส่งเงินกองทุนต่างๆ
	62. งานตรวจสอบหนี้สินของบุคลากรกรณีลาออก
	63. งานสรุปลูกหนี้เงินยืมทตรงและติดตามทางหนี้เงินยืมทตรง
	64. จัดทำงบประมาณต้นปี
	64.1 Export ข้อมูลจากระบบ SAP เข้าระบบ Intranet
	64.2 Set up Intranet เพื่อรองรับการจัดทำงบประมาณประจำปี
	64.3 จัดทำประมาณการในส่วนงานที่รับผิดชอบ
	64.4 เตรียมข้อมูลและจัดประชุมหน่วยงานกับรองสายงาน
	64.5 Defend Budget และทำการปรับปรุงงบประมาณ
	64.6 สรุปงบประมาณประจำปีเพื่อเสนออนุมัติต่อผู้บริหาร
	64.7 upload ข้อมูลงบประมาณต้นปีขึ้นระบบ SAP



ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	64.8 จัดทำรายงานงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากผู้บริหารและหน่วยงาน
	65. จัดทำงบประมาณกลางปี
	65.1 ส่งบันทึกแจ้งนโยบายและกำหนดในการปรับปรุงงบประมาณ
	65.2 จัดทำประมาณการปรับปรุงรายการในส่วนงานที่รับผิดชอบ
	65.3 ทำรายการปรับปรุงในระบบ SAP
	65.4 สรุปการปรับงบประมาณกลางปีเพื่อขออนุมัติต่อผู้บริหาร
	66. แจกรายงานงบประมาณกลางปีให้หน่วยงานต่างๆ
	67. จัดทำรายงาน (ชุดเพิ่มเติมจากชุดอำนวยการ)
	67.1 รายงานการขอเพิ่มงบประมาณ งบครุภัณฑ์ งบพัฒนา
	67.2 รายงานการใช้งบประมาณกิจกรรม นศ. 4 กิจกรรม
	67.3 รายงานการใช้งบประมาณส่วนกลาง (Pool Budget)
	67.4 รายงานการใช้งบประมาณค่าใช้จ่ายประชาสัมพันธ์ใน-นอกประเทศ
	68. สรุปบัญชีค่าใช้จ่ายผู้รับใบอนุญาต
	69. ตรวจสอบการนำส่งเงินของ cashier เข้าธนาคารและเช็คยอดนำฝากธนาคารทุกวัน พร้อมบันทึกเงินฝากลงในระบบ
	70. ตรวจสอบความถูกต้องของการทำรายการในระบบ
	71. ตรวจสอบความถูกต้องของรายงานของแผนก
	72. อบรมให้ความรู้แก่พนักงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน

## ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
3. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอก	1. รับชำระเงิน-จ่ายเงิน จากภายนอก
	2. ทำเช็คจ่ายและโอนเงิน
	3. ทำรายงานการโอนเงินและนำรายงานขึ้น Web
	4. ทำรายงานภาษีหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษี
	5. ติดต่องานภายนอก เช่น เก็บค่าเช่า ติดต่อธนาคารให้กับผู้บังคับบัญชา
	6. ออกใบรายงานขายสินค้า / ตำรา และเอกสารคำสอน (ใบฝากขาย ใบส่งสินค้า ใบแจ้งหนี้ฯลฯ) ให้กับสำนักพิมพ์ และศูนย์หนังสือต่างๆ
	7. จัดส่งตำรา ไปยังสำนักพิมพ์และศูนย์หนังสือต่าง ๆ ตามใบสั่งซื้อ และบันทึกโอนไปคลังฝากขายในระบบ SAP
	8. วางบิล / เก็บเงิน จากสำนักพิมพ์และศูนย์หนังสือต่าง ๆ เมื่อครบกำหนด
	9. ดำเนินการเกี่ยวกับการบริจาค และจำหน่ายครุภัณฑ์
	10. ตั้งเบิกคืนเงินค้ำประกันผลงานสำหรับงานจ้าง/งานพัฒนา
	11. ดำเนินการจำหน่ายกระดาษ / เศษซากวัสดุ
	12. โอนข้อมูลคำสอนพิเศษอาจารย์พิเศษ
	- Download คำสอนพิเศษ
	- ตรวจสอบความถูกต้อง
	- โอนข้อมูลเข้าระบบ SAP
	13. บันทึกลูกหนี้ภายนอกเบิกวัสดุสำรองคลัง
	14. บริหารจัดการเรื่องภาษีที่เกี่ยวข้อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฯ

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

Activity pools	Activities
	15.บันทึกรายได้-ค่าใช้จ่าย ดังนี้
	16.กระทบยอดภาษี จัดทำรายงานภาษี ขึ้นภาษี
	17.คำนวณภาษีเงินได้ ขึ้นภาษี
	18.คำนวณและบันทึกบัญชีภาษีโรงเรือน ภาษีขาย
	19.ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร บันทึกภาษีซื้อ จากระบบ MM
	20.ตรวจสอบในสำคัญซื้อ
	21.ตรวจสอบ GL ต่าง ๆ
	22.ลงรหัสบัญชีให้แผนกการเงินเพื่อบันทึกข้อมูลการส่งเงิน
	23.เปิดโครงการงานภายนอก
	24.สรุป Incentive ตรวจสอบเช็ค OT
	25.ตรวจสอบ Job Sheet ของจัดเลี้ยง
	26.วางบิล เก็บเช็คงานภายนอก
	27.รับเงินสดงานภายนอก
	28.เปิดใบกำกับภาษี ตรวจสอบความถูกต้อง
	29.ดูแลเงินในบัญชีให้เพียงพอกับค่าใช้จ่าย ประสานงานกับ bank
	30.สรุปยอดลูกหนี้
	31.จับคู่ลูกหนี้ เจ้าหนี้(รายตัว) เช่นตัดจ่ายสัญญารายเดือน ลูกหนี้หอพัก3
	32.เช็คสต็อก
	33.บันทึกบัญชี จัดทำงบการเงินมูลนิธิ มธบ.
	34.บันทึกบัญชี หสน. ไสว-สนั่น

จากตารางที่ 4.1 ระบุชื่อกิจกรรมหลักและจัดหมวดหมู่กิจกรรมย่อย จะพบว่าในการพิจารณาว่าหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานรอง ต่อจากนั้นก็วิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ที่อยู่ในหน่วยงานในการจัดกลุ่มกิจกรรมนั้น ผู้วิจัยได้พิจารณาถึงความสัมพันธ์เชื่อมโยงระหว่างกิจกรรมภายในหน่วยงาน ซึ่งจากการเก็บรวบรวมข้อมูลของฝ่ายการเงินและการบัญชี ผู้วิจัยจึงแบ่งกิจกรรมหลักของฝ่ายฯ เป็น 3 กิจกรรม ประกอบด้วย

1. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา
2. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินของคณะ / หน่วยงานภายใน
3. กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล / หน่วยงานภายนอก

ภายใต้กิจกรรมหลักทั้ง 3 กิจกรรมนั้น ประกอบด้วยกิจกรรมย่อยจำนวนมาก ซึ่งเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของบุคลากรในฝ่ายการเงินและการบัญชี ข้อดีของการวิเคราะห์กิจกรรมในหน่วยงาน ก็คือคัดเลือกกิจกรรมหลัก กิจกรรมรอง เชื่อมโยงกันกิจกรรมที่สัมพันธ์กัน รวมทั้งตัดทอนกิจกรรมซ้ำซ้อนและเป็นการค้นหากิจกรรมที่ขาดหาย ดวงมณี โกมารทัต (2552: 57)

ขั้นตอนที่ 3 กำหนดตัวหลักคั่นทรัพยากรและคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม ตามตาราง 4.2

ตารางที่ 4.2 กำหนดตัวหลักคั่นต้นทุนทรัพยากรของแต่ละกิจกรรม

กิจกรรมหลัก	ตัวหลักคั่นทรัพยากร
1.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา	จำนวนครั้งการให้บริการ
2.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินของคณะ / หน่วยงานภายใน	จำนวนครั้งการให้บริการ
3.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอก	จำนวนครั้งการให้บริการ

ในทางทฤษฎีจะแบ่งตัวหลักคั่นต้นทุนเป็น 2 ประเภท คือตัวหลักคั่นทรัพยากรและตัวหลักคั่นกิจกรรม การกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรมของฝ่ายฯ ที่จะใช้ป็นส่วนเข้ากิจกรรมหลักทั้ง 3 กิจกรรม โดยการกำหนดตัวหลักคั่นกิจกรรมเป็น 3 วิธี คือการระบุทางตรง การประมาณและการป็นส่วน เนื่องจากตัวหลักคั่นกิจกรรมเป็นเครื่องมือสำคัญในการเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมเข้ากับกิจกรรม

จากตารางที่ 4.2 ผู้วิจัยใช้จำนวนครั้งการให้บริการสำหรับ 3 กิจกรรมหลัก เป็นตัวผลักดันทรัพยากรต่อกิจกรรม ซึ่งข้อมูลการให้บริการนี้ได้มาจากเครื่องเรียกคิว สามารถแยกผู้มาติดต่อได้จึงทำให้กิจกรรมหลักทั้ง 3 กิจกรรมนั้นมีตัวผลักดันทรัพยากรที่สอดคล้องกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรม

ตารางที่ 4.3 เปรียบเทียบต้นทุนระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนกิจกรรม

ระบบต้นทุนแบบเดิม

ต้นทุน	ปีการศึกษา					
	2552	%	2553	%	2554	%
หมวดเงินเดือนค่าตอบแทน	9,049,892.04	70.95	9,427,448.50	77.4	10,124,667.37	77.08
หมวดวัสดุทั่วไป	1,380,521.96	10.82	724,487.55	5.95	803,891.84	6.12
หมวดค่าธรรมเนียม	2,084,287.83	16.34	1,803,849.00	14.81	1,843,191.85	14.03
หมวดค่าใช้สอย	147,897.53	1.16	46,627.33	0.38	54,139.05	0.4
หมวดกองทุนสงเคราะห์	93,345.00	0.73	177,974.00	1.46	311,121.73	2.37
รวม	12,755,944.36	100	12,180,386.38	100	13,137,011.84	100

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ระบบต้นทุนกิจกรรม

กิจกรรม	Cost Driver	ปีการศึกษา					
		2552	%	2553	%	2554	%
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา		10,461,986.67	82.02	9,850,333.57	80.87	10,661,198.99	81.15
	จำนวนครั้งการให้บริการ	33,977		34,877		33,308	
หมวดเงินเดือนและค่าตอบแทน		7,422,410.07	58.19	7,624,020.25	62.59	8,216,563.62	62.55
หมวดวัสดุทั่วไป		1,132,256.61	8.88	585,896.36	4.81	652,389.67	4.97
หมวดค่าธรรมเนียม		1,709,461.16	13.40	1,458,780.85	11.98	1,495,822.29	11.39
หมวดค่าใช้สอย		121,300.47	0.95	37,707.73	0.31	43,935.96	0.33
หมวดกองทุนสงเคราะห์		76,558.36	0.60	143,928.38	1.18	252,487.45	1.92
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายใน		1,701,531.57	13.34	1,617,197.86	13.28	1,775,799.57	13.52
	จำนวนครั้งการให้บริการ	5,526		5,726		5,548	
หมวดเงินเดือนและค่าตอบแทน		1,207,176.56	9.46	1,251,688.50	10.28	1,368,604.99	10.42

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

กิจกรรม	Cost Driver	ปีการศึกษา					
		2552	%	2553	%	2554	%
หมวดวัสดุทั่วไป		184,149.57	1.44	96,190.69	0.79	108,666.32	0.83
หมวดค่าธรรมเนียม		278,025.79	2.18	239,498.21	1.97	249,154.03	1.90
หมวดค่าใช้สอย		19,728.24	0.15	6,190.74	0.05	7,318.26	0.06
หมวดค่างวดขนส่งคราะห์		12,451.41	0.10	23,629.72	0.19	42,055.97	0.32
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงิน		592,426.12	4.64	712,854.95	5.85	700,013.28	5.33
บุคคล / หน่วยงานภายนอก							
	จำนวนครั้งการให้บริการ	1,924		2,524		2,187	
หมวดเงินเดือนและค่าตอบแทน		420,305.41	3.29	551,739.75	4.53	539,498.76	4.11
หมวดวัสดุทั่วไป		64,115.78	0.50	42,400.50	0.35	42,835.84	0.33
หมวดค่าธรรมเนียม		96,800.87	0.76	105,569.94	0.87	98,215.54	0.75
หมวดค่าใช้สอย		6,868.83	0.05	2,728.86	0.02	2,884.84	0.02
หมวดค่างวดขนส่งคราะห์		4,335.23	0.03	10,415.90	0.09	16,578.30	0.13
ต้นทุนต่อปี		12,755,944.36	100	12,180,386.38	100	13,137,011.84	100

จากตารางที่ 4.3 เป็นการเปรียบเทียบระหว่างระบบต้นทุนแบบเดิมกับระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่าระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมไม่สามารถบอกรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนแต่ละหมวดได้ สามารถดูภาพรวมได้ว่าในแต่ละปีการศึกษานั้น ฝ่ายการเงินและการบัญชีมีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงจำนวนเท่าใด แต่เมื่อเปลี่ยนมาใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม โดยการระบุกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินฯ กำหนดตัวหลักต้นทุน ในการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม จะพบว่าสามารถทราบถึงกิจกรรมที่มีความสำคัญที่สุดของฝ่ายการเงินฯ คือกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา โดยดูได้จากจำนวนต้นทุนที่เกิดตามกิจกรรม คือ ปี 2552 ใช้ต้นทุนร้อยละ 82.02 ปี 2553 ใช้ต้นทุนร้อยละ 80.87 ปี 2554 ใช้ต้นทุนร้อยละ 81.15 ของต้นทุนรวม



ภาพที่ 4.2 แสดงต้นทุนต่อกิจกรรมของแต่ละปี

จากภาพที่ 4.2 เป็นการเปรียบเทียบต้นทุนในแต่ละกิจกรรม พบว่ากิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาเป็นกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนสูงที่สุดทั้ง 3 ปี เนื่องจากฝ่ายการเงินและการบัญชีเป็นหน่วยงานสนับสนุน มีหน้าที่ในการให้บริการแก่นักศึกษาโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นทางด้านรับชำระเงินจากนักศึกษา จ่ายชำระเงินคืนนักศึกษา ติดต่อผ่อนชำระงวด ตลอดจนการติดต่อทุนการศึกษา ดังนั้นผู้วิจัยจึงใช้จำนวนครั้งการให้บริการเป็นตัวหลักต้นทุนของฝ่ายการเงินฯ ในการปันส่วนต้นทุนลงสู่กิจกรรม หรือการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม



#### ขั้นตอนที่ 4 กำหนดตัวหลักค้ำกิจกรรม

จากตารางที่ 4.3 จะเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายของฝ่ายการเงินและการบัญชี เข้าเป็นต้นทุนของกิจกรรมทั้ง 3 กิจกรรม โดยอาศัยตัวหลักค้ำทรัพยากรคือ จำนวนครั้งการให้บริการเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย หลังจากที่เราปันส่วนต้นทุนต่อกิจกรรมแล้ว ผู้ศึกษายังสนใจที่จะปันส่วนต้นทุนต่อกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งการศึกษาคั้งนี้ผู้วิจัยสนใจที่จะปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่คณะกรรมการบัญชี ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ โดยการกำหนดตัวหลักค้ำต้นทุน เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะ ดังตารางที่ 4.4

#### ตารางที่ 4.4 กำหนดตัวหลักค้ำกิจกรรม

กิจกรรมหลัก	ตัวหลักค้ำกิจกรรม
1.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา	จำนวนนักศึกษา
2.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินของคณะ / หน่วยงานภายใน	จำนวนเอกสาร
3.กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอก	—

จากตารางที่ 4.4 เป็นการกำหนดตัวหลักค้ำกิจกรรม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการคำนวณต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ในที่นี้ก็คือ คณะกรรมการบัญชี ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ผู้วิจัยจะใช้จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี โดยอาศัยสัดส่วนจำนวนนักศึกษาของคณะกรรมการบัญชีต่อจำนวนนักศึกษารวมทั้งมหาวิทยาลัย

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน ผู้ศึกษาจะใช้จำนวนเอกสารเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชีมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ โดยอาศัยอัตราส่วนของจำนวนเอกสารที่คณะได้ทำรายการรับ-จ่าย หรือรายละเอียดเอกสารที่เป็นของคณะกรรมการบัญชี จากจำนวนเลขที่เอกสารทั้งหมดของแต่ละปีการศึกษา

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอก ผู้ศึกษามีข้อจำกัดในการศึกษา คือ การศึกษาการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมลงสู่คณะกรรมการบัญชีนั้นจะทำการศึกษาเฉพาะ

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับทางคณะเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงการป็นส่วนจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับบุคคล/หน่วยงานภายนอก

ตามแนวความคิด ABC ในขั้นที่ 2 ของ ดวงมณี โกมารทัต (2552: 50) จะคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่รวบรวมได้เข้าสิ่งที่ต้องการจะคิดต้นทุน โดยใช้ตัวผลักดันกิจกรรมเป็นเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนต่อหน่วย ดังนั้นในขั้นตอนนี้จึงต้องกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม ปกติจะพิจารณาจากลักษณะการประกอบกิจกรรมหรือผลงานจากการประกอบกิจกรรม ดังนั้นกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรมที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยจากสูตรต่อไปนี้

$$\text{ต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย} = \frac{\text{ต้นทุนกิจกรรม}}{\text{ตัวผลักดันกิจกรรม}}$$

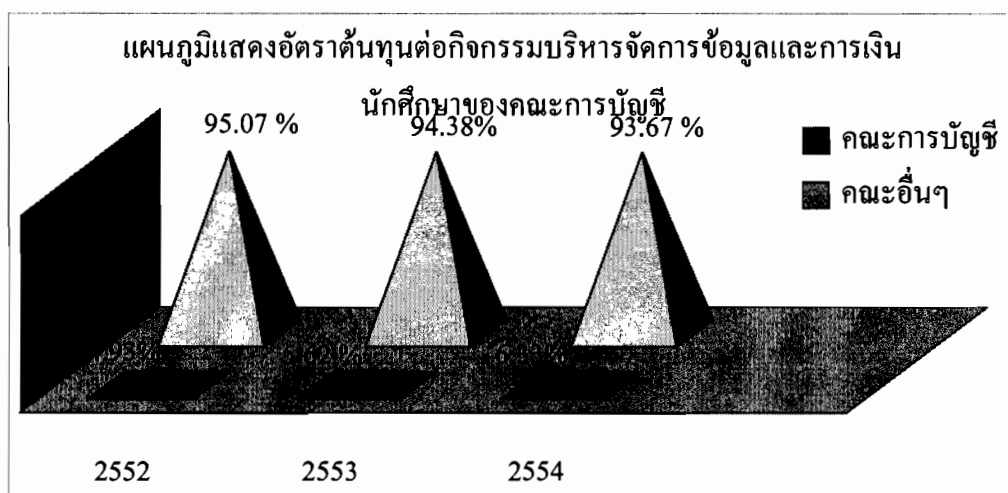
ขั้นตอนที่ 5 คำนวณต้นทุนกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน

จากตารางที่ 4.3 แสดงให้เห็นถึงต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรม ย้อนหลัง 3 ปี และในลำดับต่อไป ผู้วิจัยสนใจที่จะนำต้นทุนกิจกรรมของกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงิน นักศึกษาและต้นทุนของกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายในป็นส่วนสู่ คณะการบัญชีของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ต่อไป

ตารางที่ 4.5 คำนวณต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาเข้าคณะการบัญชี

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา					
ปีการศึกษา	ต้นทุนกิจกรรม	ตัวผลักดันกิจกรรม	คณะการบัญชี	คณะอื่นๆ	
2552	10,461,986.66	จำนวนนักศึกษา	855	515,571.67	9,946,414.99
2553	9,850,333.57	จำนวนนักศึกษา	878	553,519.87	9,296,813.70
2554	10,661,199.00	จำนวนนักศึกษา	876	675,012.56	9,986,186.44

จากตารางที่ 4.5 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะการบัญชี สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ผู้วิจัยใช้จำนวนนักศึกษาเป็นตัวผลักดันกิจกรรม โดยใช้ข้อมูลจาก FTES สามารถแสดงเป็นอัตราส่วนได้ดังนี้



ภาพที่ 4.3 ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาของคณะการบัญชี ประจำปีการศึกษา 2552- 2554

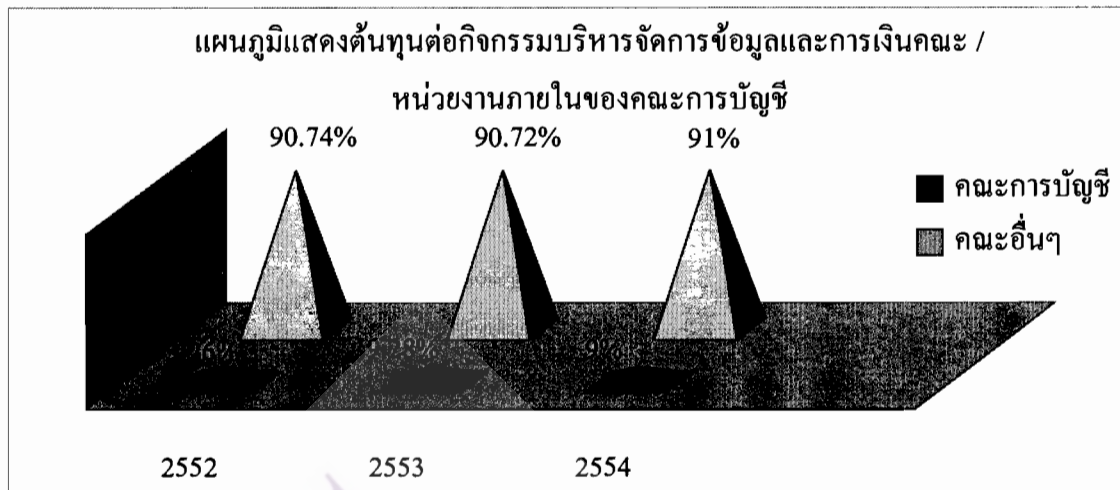
จากภาพที่ 4.3 พบว่าคณะการบัญชีมีส่วนการใช้ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ในอัตราร้อยละ 4.93 / 5.62 และร้อยละ 6.33 ของกิจกรรม โดยคำนวณจากอัตราส่วนจำนวนนักศึกษาของคณะการบัญชีต่อจำนวนนักศึกษาทั้งหมดในแต่ละปีการศึกษา

ตารางที่ 4.6 จำนวนต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายในเข้าคณะการบัญชี

ปีการศึกษา	กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายใน				
	ต้นทุนกิจกรรม	ตัวหลักคณกิจกรรม	คณะการบัญชี	คณะอื่นๆ	
2552	1,701,531.57	จำนวนเอกสาร	1,191	157,561.82	1,543,969.75
2553	1,617,197.87	จำนวนเอกสาร	5,850	150,075.96	1,467,121.91
2554	1,775,799.57	จำนวนเอกสาร	3,495	159,821.96	1,615,977.61

จากตารางที่ 4.6 การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะการบัญชี สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน ผู้วิจัยใช้จำนวนเอกสารการรับ-จ่ายทั้งหมดของ

คณะกรรมการบัญชี โดยเรียกข้อมูลจากระบบSAP ด้วยรหัสหน่วยงานที่สังกัดคณะกรรมการบัญชี เป็นตัวหลักคั่นกิจกรรม สามารถแสดงเป็นอัตราส่วนได้ดังนี้



ภาพที่ 4.4 ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายในของคณะกรรมการบัญชี ประจำปีการศึกษา 2552- 2554

จากภาพที่ 4.4 พบว่าคณะกรรมการบัญชีมีต้นทุนต่อกิจกรรม สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ / หน่วยงานภายใน อัตราร้อยละ 9.26 / 9.28 และร้อยละ 9 ผู้วิจัยใช้จำนวนเอกสารเป็นตัวหลักคั่นกิจกรรม ซึ่งคำนวณได้จากจำนวนเอกสารทั้งปีของฝ่ายการเงินและบัญชี แล้วนำมาหาสัดส่วนของจำนวนเอกสารทุกประเภทที่เป็นของคณะบัญชี เพื่อคำนวณเป็นร้อยละที่ใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อกิจกรรมของคณะกรรมการบัญชี

สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล / หน่วยงานภายนอก ผู้วิจัยขอระบุไว้เป็นข้อจำกัดในการศึกษา เนื่องจากเป็นกิจกรรมที่สนับสนุนบุคคลและหน่วยงานภายนอก จึงไม่สามารถนำมาเป็นส่วนต้นทุนลงสู่คณะกรรมการบัญชีได้ จึงเป็นการคำนวณเพื่อทราบต้นทุนต่อกิจกรรมสนับสนุนหน่วยงานภายนอกเท่านั้น

ตารางที่ 4.7 การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี

		ปี 2552			ปี 2553			ปี 2554		
		ต้นทุนรวม	คณะกรรมการ บัญชี	%	ต้นทุนรวม	คณะกรรมการ บัญชี	%	ต้นทุนรวม	คณะกรรมการ บัญชี	%
จำนวน นักศึกษา		10,461,986.66	515,571.67	4.93	9,850,333.57	553,519.87	5.62	10,661,199.00	675,012.56	6.33
จำนวน เอกสาร		1,701,531.57	157,561.82	9.26	1,617,197.87	150,075.96	9.28	1,775,799.57	159,821.96	9.00

จากตารางที่ 4.7 เป็นการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี โดยอาศัยตัวหลักต้นทุนที่ต่างกันในแต่ละกิจกรรม สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ต้นทุนของกิจกรรมนี้ที่เกิดจากคณะกรรมการบัญชี ปี 2552 เป็นร้อยละ 4.93 ปี 2553 เป็นร้อยละ 5.62 และปี 2554 ร้อยละ 6.33 ของต้นทุนรวม

สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน มีต้นทุนที่เกิดจากคณะกรรมการบัญชีในปี 2552 ร้อยละ 9.26 ในปี 2553 ร้อยละ 9.28 และในปี 2554 ร้อยละ 9.00 ของต้นทุนรวม

จากการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำเอากระบวนการวิจัยและขั้นตอนการทำวิจัยมาใช้ เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันของข้อมูล โดยสรุปได้ว่า

ขั้นตอนที่ 1 ของการทำวิจัยกับกระบวนการวิจัยขั้นแรกนั้นจะเป็นการรวบรวมข้อมูล

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของฝ่ายการเงินและการบัญชี เพื่อใช้ในการปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมต่าง ๆ ได้ข้อมูลดังต่อไปนี้ ปีการศึกษา 2552-2554 ค่าใช้จ่ายหมวดเงินเดือนและค่าตอบแทน คิดเป็นร้อยละ 70.95 / 77.40 / 77.08 หมวดวัสดุใช้ไปคิดเป็นร้อยละ 10.82 / 5.95 / 6.12 หมวดค่าธรรมเนียมอื่นคิดเป็นร้อยละ 16.43 / 14.81 / 14.03 หมวดค่าใช้สอยอื่นคิดเป็นร้อยละ 1.16 / 0.38 / 0.40 และหมวดกองทุนสงเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 0.73 / 1.46 / 2.37

ขั้นตอนที่ 2 ของการทำวิจัยกับกระบวนการทำวิจัยกับกระบวนการทำวิจัยลำดับต่อมาเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดหน้าที่รับผิดชอบของบุคลากรในฝ่ายการเงิน

และการบัญชี เพื่อกำหนดกิจกรรมย่อยและกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินฯ ได้ดังนี้ กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน และสุดท้าย กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอก

ขั้นตอนที่ 3 ของการทำวิจัยกับกระบวนการทำวิจัยถัดมาเป็นการกำหนดตัวหลักคันทรัพยากรและจำนวนตัวหลักคันทรัพยากร เพื่อให้เกิดเหมาะสมกับการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้จำนวนครั้งการให้บริการเป็นตัวหลักคันทรัพยากร ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้จากเครื่องเรียกคิวที่สามารถแยกประเภทผู้ที่มาติดต่อได้

ขั้นตอนที่ 4 ของการทำวิจัยกับกระบวนการวิจัยจะเป็นการกำหนดตัวหลักคันทรัพยากรที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี สำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ผู้วิจัยใช้จำนวนนักศึกษาเป็นตัวหลักคันทรัพยากร กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน ใช้จำนวนเอกสารเป็นตัวหลักคันทรัพยากร

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอก ผู้วิจัยไม่ได้ทำการคิดต้นทุนต่อกิจกรรมให้กับคณะใดๆ เนื่องจากเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานกับหน่วยงานภายนอก

ขั้นตอนที่ 5 ของการทำวิจัยกับกระบวนการวิจัยขั้นสุดท้ายนั้นเป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัย ได้ทำการคิดต้นทุนต่อกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี ได้ดังนี้

ต้นทุนของกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาของคณะกรรมการบัญชี ปี 2552 เป็นร้อยละ 4.93 ปี 2553 เป็นร้อยละ 5.62 และปี 2554 ร้อยละ 6.33 ของต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาทั้งหมด

ต้นทุนของกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน มีต้นทุนที่เกิดจากคณะกรรมการบัญชีในปี 2552 ร้อยละ 9.26 ในปี 2553 ร้อยละ 9.28 และในปี 2554 ร้อยละ 9.00 ของต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายในทั้งหมด

จากข้อมูลข้างต้นเป็นการสรุปขั้นตอนการทำวิจัยรวมทั้งกระบวนการทำวิจัยของการวิจัยครั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเนื้อหามากยิ่งขึ้น สามารถสรุปเป็นตารางได้ดังนี้

ตารางที่ 4.8 แสดงกิจกรรมของฝ่ายการเงินฯ ตัวหลักค้ำทรพยากรและตัวหลักค้ำต้นตุน

กิจกรรมของฝ่ายการเงินและการบัญชี	ตัวหลักค้ำทรพยากร	ตัวหลักค้ำกิจกรรม
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา	จำนวนครั้งการให้บริการ	จำนวนนักศึกษา
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน	จำนวนครั้งการให้บริการ	จำนวนเอกสาร
กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอก	จำนวนครั้งการให้บริการ	-----

จากตารางที่ 4.8 แสดงให้เห็นถึงกิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วย 3 กิจกรรม คือกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา ตัวหลักค้ำทรพยากรที่ใช้ในการปันส่วนต้นตุนของฝ่ายการเงินฯ เข้าสู่กิจกรรม คือจำนวนครั้งการให้บริการ ส่วนตัวหลักค้ำกิจกรรมที่ใช้ในการปันส่วนต้นตุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี คือ จำนวนนักศึกษา

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน ตัวหลักค้ำทรพยากรที่ใช้ในการปันส่วนต้นตุนของฝ่ายการเงินฯ เข้าสู่กิจกรรม คือจำนวนครั้งการให้บริการ ตัวหลักค้ำกิจกรรมที่ใช้ในการปันส่วนต้นตุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี คือ จำนวนเอกสาร

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา

ผลการวิจัยเรื่อง การเสนอต้นแบบการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับ ต้นทุนกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ใน มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ผู้วิจัยสามารถสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ ได้ดังนี้

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้ได้ทำการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของฝ่ายการเงินและการบัญชีจาก งบการเงินย้อนหลัง 3 ปี คือ ปีการศึกษา 2552 – 2554 รวมทั้งการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับ โครงสร้าง องค์กร และ โครงสร้างการบริหารงานภายในฝ่ายการเงินฯ รวมถึงข้อมูลการปฏิบัติงานของบุคลากร เพื่อใช้ในการกำหนดกิจกรรม ตัวผลักดันต้นทุน และการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อเสนอต้นแบบการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) สำหรับต้นทุนกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ในมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

2. เพื่อทราบถึงกิจกรรมที่สำคัญของฝ่ายการเงินและการบัญชีรวมทั้งทราบถึงต้นทุนต่อ กิจกรรมและต้นทุนกิจกรรมต่อคณะกรรมการบัญชี

การวิจัยครั้งนี้ได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อนำมาวิเคราะห์ผลการวิจัย จากนั้นได้นำมาวิเคราะห์กิจกรรมหลักของฝ่ายการเงินและการบัญชีและกำหนดตัวผลักดันต้นทุนที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี สามารถสรุปผลได้ดังนี้

##### 5.1.1 สรุปผลการวิจัยในการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน

ผลการวิจัยในการกำหนดตัวผลักดันต้นทุน สามารถสรุปได้ดังนี้

การวิจัยครั้งนี้จะแบ่งตัวผลักดันต้นทุนเป็น 2 ประเภท คือตัวผลักดันทรัพยากรและตัว ผลักดันกิจกรรม การกำหนดตัวผลักดันทรัพยากรของฝ่ายฯ ที่จะใช้ปันส่วนเข้ากิจกรรมหลักทั้ง 3 กิจกรรม ผู้วิจัยใช้จำนวนครั้งการให้บริการมาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม ซึ่ง จำนวนครั้งการให้บริการเป็นข้อมูลที่ได้จากเครื่องเรียกคิวของฝ่ายการเงินฯ โดยสามารถเรียกข้อมูล



การให้บริการแต่ละประเภทได้ว่ามีนักศึกษามาใช้บริการจำนวนกี่ครั้งต่อปี หรือเป็นบุคลากรภายใน บุคคลภายนอกใช้บริการจำนวนกี่ครั้ง

สำหรับตัวหลักคั่นกิจกรรมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการ บัญชีนั้น ผู้วิจัยใช้จำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ปันส่วนสำหรับกิจกรรมบริหารข้อมูลและการเงิน นักศึกษาและใช้จำนวนเอกสารเป็นเกณฑ์ปันส่วนสำหรับกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงิน คณะ/ หน่วยงานภายใน ดังนั้นตัวหลักคั่นกิจกรรมจึงเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากตัวหลักคั่นกิจกรรมเป็น เรื่องมือสำคัญในการเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมเข้ากับกิจกรรม

### 5.1.2 สรุปผลการวิจัยด้านกิจกรรมของฝ่ายการเงินและการบัญชี

ผลการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยสามารถระบุกิจกรรมของฝ่ายการเงินและการบัญชีได้ 3 กิจกรรม คือ

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน

กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอก

สามารถสรุปได้ว่ากิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาเป็นกิจกรรมที่มี ต้นทุนต่อกิจกรรมมากที่สุดค่าเฉลี่ย 3 ปี คิดเป็นร้อยละ 81.35 รองลงมาคือ กิจกรรมบริหารจัดการ ข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน คิดเป็นร้อยละ 13.38 ส่วนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูล และการเงินบุคคล/ หน่วยงานภายนอกนั้นมีต้นทุนต่อกิจกรรมน้อยที่สุด คือ ร้อยละ 5.27 ของ ต้นทุนทั้งหมด

### 5.1.3 สรุปผลการวิจัยในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าคณะกรรมการบัญชี

ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษาที่เกิดขึ้นจากคณะกรรมการบัญชีมี สัดส่วนใกล้เคียงกัน ค่าเฉลี่ย 3 ปี อยู่ที่ร้อยละ 5.62 โดยใช้จำนวนนักศึกษาเป็นตัวหลักคั่นต้นทุน

ต้นทุนกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/ หน่วยงานภายใน ที่เกิดขึ้นจาก คณะกรรมการบัญชีมีสัดส่วนใกล้เคียงกัน ค่าเฉลี่ย 3 ปี อยู่ที่ร้อยละ 9.18 โดยใช้จำนวนเอกสารเป็นตัว หลักคั่นต้นทุน

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

การวิจัยเรื่อง การเสนอต้นแบบการกำหนดตัวหลักคั่นต้นทุน (Cost Driver) สำหรับ ต้นทุนกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ (Non-Academic Activity) โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ใน มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์มีความสอดคล้องกับแนวคิด ทฤษฎีการบริหารต้นทุนกิจกรรม Kaplan and Cooper (1988) วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2537) และ ดวงมณี โกมารทัต (2552) ที่กล่าวไว้ว่าการ

บริหารต้นทุนต้องแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ในการกำหนดกิจกรรมต้องให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยมีขั้นตอนการจัดทำระบบต้นทุนกิจกรรม ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์และการกำหนดกิจกรรม เชื่อมโยงกับลักษณะการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นการระบุกิจกรรมของฝ่ายการเงินและการบัญชี สามารถระบุได้ 3 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินนักศึกษา กิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินคณะ/หน่วยงานภายใน และกิจกรรมบริหารจัดการข้อมูลและการเงินบุคคล/หน่วยงานภายนอก สอดคล้องกับงานวิจัยของ ทักษานต์ โลมรัตน์ (2553) ที่มีการกำหนดกิจกรรมการบริหารจัดการ คณะ กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา

ขั้นตอนที่ 2-5 การระบุต้นทุนกิจกรรม ตามทฤษฎีของ ดวงมณี โกมารทัต (2552: 68) กล่าวไว้ว่า เป็นการคิดต้นทุนทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรม โดยอาศัยตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ซึ่งการระบุจะทำได้ 3 วิธี คือ การระบุทางตรง การประมาณ การปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ที่กำหนดขึ้นมาเอง หลังจากนั้นก็คิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน โดยอาศัยตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ซึ่งผลของการวิจัยในครั้งนี้ ก็ได้มีการระบุตัวผลักดันทรัพยากรแบบทางตรง โดยตัวผลักดันทรัพยากรที่ใช้ คือ จำนวนครั้งการให้บริการของฝ่ายการเงินและการบัญชี ในการคิดต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม และในการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุนนั้น ตัวผลักดันกิจกรรมที่ใช้ คือ จำนวนนักศึกษาและจำนวนเอกสาร ในการคิดต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชี

การนำระบบบริหารจัดการต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในสถาบันการศึกษา (Noor Azizi Ismail, 2010) มีรูปแบบของการศึกษาและขั้นตอนการดำเนินงาน 7 ขั้นตอน มีการรวบรวมข้อมูลกิจกรรมย่อยต่างๆ และทำการวิเคราะห์เพื่อรวมเป็นกิจกรรมหลัก โดยมีรูปแบบของการศึกษาที่สอดคล้องกับการวิจัยในครั้งนี้ เนื่องจากผลที่ได้จากการวิจัย สำหรับการกำหนดกิจกรรมหลัก ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแฟ้มรายละเอียดงานของบุคลากร โดยถือได้ว่าข้อมูลนั้นคือกิจกรรมย่อยทั้งหมดของฝ่ายการเงินและการบัญชี และได้นำกิจกรรมย่อยต่างๆ มากำหนดเป็นกิจกรรมหลัก โดยอาศัยความสอดคล้องและเชื่อมโยงกัน

จากผลที่ได้จากการวิจัยนั้นสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง การปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่าย ส่วนกลางในมหาวิทยาลัย Southampton (Goddard, 1998) พบว่าปัญหาของการปันส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับหน่วยงานสนับสนุน คือ การกำหนดตัวผลักดันต้นทุนที่จะนำมาใช้ในการคิดต้นทุนกิจกรรม ต้องมีความเหมาะสมกับกิจกรรมต่างๆ และต้นทุนกิจกรรมสามารถเข้ามาแก้ปัญหาเรื่องต้นทุนได้เป็นอย่างดี ทำให้สามารถก่อให้เกิดความยุติธรรมในการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางและเห็นต้นทุนที่แท้จริงของการให้บริการ

### 5.3 ปัญหาและข้อจำกัดของงานวิจัย

ปัญหาที่พบในการวิจัยครั้งนี้ คือปัญหาในเรื่องการเก็บรวบรวมข้อมูล เนื่องจากข้อมูลที่ใช้เป็นข้อมูลจากงบการเงินและเป็นข้อมูลการใช้งบประมาณจริงของฝ่ายการเงินและการบัญชี ผู้วิจัยจึงไม่สามารถ แยกพิจารณาค่าใช้จ่ายเป็นรายบัญชีได้ เนื่องจากข้อมูลในหมวดเงินเดือนและค่าตอบแทนนั้นเป็นข้อมูลที่เป็นความลับ

ข้อจำกัดในการวิจัย คือ เป็นกรณีศึกษาโดยใช้ข้อมูลของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ แต่เป็นการใช้ข้อมูลเฉพาะของฝ่ายการเงินและการบัญชี และเป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่คณะกรรมการบัญชีเพียงคณะเดียว อีกทั้งงานวิจัยนี้ ผลที่ได้จึงไม่อาจนำไปอ้างอิงหน่วยงานสนับสนุนอื่นๆ ได้

### 5.4 ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยในครั้งนี้ มีข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต ดังนี้

การระบุกิจกรรมและการกำหนดตัวผลกดันต้นทุน (Cost Driver) เกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่าย จากค่าใช้จ่ายจริงในบัญชีแยกประเภทเพื่อนำลงสู่ศูนย์กิจกรรมของการปันส่วนลงสู่แต่ละศูนย์ต้นทุน ผู้ศึกษาได้ระบุไว้หากมหาวิทยาลัยต้องการปรับเปลี่ยนสามารถปรับเปลี่ยนได้ในภายหลัง เพื่อให้การคิดต้นทุนเป็นอย่างถูกต้องและมีความใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ควรใช้เกณฑ์การปันส่วนตามเหตุการณ์ที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลง เช่น ตามชั่วโมงการทำงาน ตามจำนวนนักศึกษา ตามจำนวนพื้นที่ จำนวนครั้งการให้บริการ เป็นต้น ในการเลือกใช้เกณฑ์ปันส่วนควรคำนึงถึงความเหมาะสม ความสอดคล้องและเชื่อมโยงกันของกิจกรรมที่เกิดขึ้นของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งจะนำไปสู่ต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

เพื่อนำไปเป็นข้อมูลในการวางแผนการดำเนินงานและจัดทำกลยุทธ์ในการผลิตนักศึกษาในอนาคต การคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วย จะสามารถทำให้ทราบว่ากิจกรรมใดที่จะมีประโยชน์ต่อการดำเนินงานของสถาบันการศึกษา ในเรื่องของการวิเคราะห์ต้นทุนนอกจากการวิเคราะห์ต้นทุนการศึกษา ควรวิเคราะห์ต้นทุนด้านการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงาน เพื่อให้เชื่อมโยงด้านการทำงานในเรื่องของต้นทุนต่างๆ การวิเคราะห์การปันส่วนต้นทุนที่เกี่ยวข้องให้กับคณะต่างๆ



**บรรณานุกรม**

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์. (2552). กรุงเทพฯ: บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
- ดวงมณี โกมารทัต. (2552). การบริหารต้นทุน. กรุงเทพฯ: ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2544). การบัญชีต้นทุนกิจกรรม. พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2548). ระบบบัญชีบริหารและการบริหารต้นทุนกิจกรรม. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติเพรส.
- สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. (2544). การบัญชีเพื่อการจัดการและการบริหารเชิงกลยุทธ์. กรุงเทพฯ: พัฒนาการบริหารธรรมนิติ.

#### บทความ

- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2547). “การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา”. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์.

#### วิทยานิพนธ์

- จิตต์ขจี บุญครอบ. (2539). “การศึกษาการนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมมาใช้ในรัฐวิสาหกิจ”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชาบริหารธุรกิจ. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
- ทักษกานต์ โลมรัตน์. (2553). “การผลิตโดยใช้วิธีต้นทุนฐานกิจกรรมในมหาวิทยาลัยอุบลราชธานี”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- นพรัตน์ อัครจินดา. (2550). “แนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่”. การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ผ่องใส ศุภจรรยารักษ์. (2537). “การประมาณการรูปแบบต้นทุนต่อหน่วยและทางเลือกการ-

- ลดต้นทุน**". ปรินญาคุณฐิบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.  
พิมพ์พรรณ กันธะคำ. (2546). "แนวทางการจัดทำต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรมของ  
องค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่". การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต  
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- อำพร อัสวักตติกวิน. (2543). "การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของบริษัทโอที พรินซิชั่น  
(ประเทศไทย) จำกัด". การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาการบัญชีมหาบัณฑิต สาขา  
การบัญชี. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

### ภาษาต่างประเทศ

#### ARTICLES

- Kaplan S Robert and Robin Cooper. "**Cost & effect: Using Integrated Cost systems to Drive Profitability and performance.** Massachusetts: Harward Business School Press, 1998.
- Mitchell M. (1996). "**Activity-based costing in UK universities**".  
Public Money & Management, Jan 1996, Volume: 16 Issue: 1 pp.51-57 (7 pages)
- Noor Azizi Ismail. (2010). "**Activity-based management system implementation in higher education institution: Benefits and challenges**". Campus-Wide Information Systems, Vol. 27 Iss: 1, pp.40 – 52.

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	นางสาววิไล สนิทงาม
ประวัติการศึกษา	ปีการศึกษา 2555 บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ปีการศึกษา 2545 บัณฑิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
ตำแหน่ง	เจ้าหน้าที่ ฝ่ายแผนงานและงบประมาณ
สถานที่ทำงานปัจจุบัน	มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

