



## การออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิต ของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช

The Design of the Output Cost Estimation System of

Sukhothai Thammathirat Open University

อঞ্জรา ชีวะตระกูลกิจ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช และเพื่อคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชในรอบ 6 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2552

วิธีการศึกษาวิจัย ทำโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นกับทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัย แล้วนำมาเป็นข้อมูลป้อนเข้าสู่ระบบการคำนวณต้นทุนที่ออกแบบไว้จนได้ออกมาเป็นรายงานต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม เพื่อที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยต่อไป

ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรมในช่วงครึ่งปีแรกของปีงบประมาณ พ.ศ. 2552 พบว่ามหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชได้ใช้ต้นทุนในการทำผลผลิตทั้งหมด 5 ผลผลิต ด้วยวงเงินทั้งสิ้น 748,426,661.59 บาท ซึ่งหากจำแนกต้นทุนตามผลผลิต พบว่า ผลผลิตที่ 1 การผลิตบัณฑิต ใช้ต้นทุนรวมมากที่สุด คือ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 597,424,411.97 บาท รองลงมาคือผลผลิตที่ 5 การบริการรูปแบบพิเศษ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 114,994,642.00 บาท ผลผลิตที่ 2 การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 18,497,665.34 บาท และผลผลิตที่ 3 การบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 12,598,974.77 บาท และที่ใช้งบประมาณน้อยที่สุดคือ ผลผลิตที่ 4 การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 4,941,967.52 บาท และหากจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมในผลผลิต พบว่า ในผลผลิตที่ 1 กิจกรรมบริการการศึกษา ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมรับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา ในผลผลิตที่ 2 พบว่าได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียว คือ การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ในผลผลิตที่ 3 พบว่ากิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมบริการสร้างแบบทดสอบและจัดสอบ ในผลผลิตที่ 4 พบว่าได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียวคือกิจกรรมทำนุ บำรุง ศิลปวัฒนธรรม และในผลผลิตที่ 5 พบว่ากิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและชักรีด ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมจัดทำนายวัสดุและสื่อการศึกษา

คำสำคัญ: ระบบ ต้นทุนผลผลิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช



### Abstract

The study aims to design the output cost estimation system of Sukhothai Thammathirat Open University and to compute the cost of university's output during the first 6 months of the budget year 2009.

The research methodology includes data collection of real expenses of all units; and then data are put into the cost estimation system to examine product and activity costs. This is to provide the guidance for management in making the right decision. In terms of product and activity costs, the university spent most of its budget on 5 key working units with the total of 748,426,644.59 Baht. The highest costs of the university were spent on Graduate Producing unit, then Extraordinary Service unit, R&D unit, Academic Service unit and Art & Culture Enhancement unit respectively. Furthermore, the study found that:

output no.1 (the graduate producing function) utilized most of spending on “education service activity”;

output no. 2 (the R&D mission) allocated all of its resources to one single activity - “research work to develop the body of knowledge”;

output no. 3 (the academic services for external client) spent mostly on “facility & equipment service activity”;

output no. 4 (Art & Culture mission) put all of the cost to the only activity - “art & culture enhancement”; and the last output (Extraordinary services) utilized most of resources on “meeting room, accommodation and laundry services”.

**Keywords:** System, Output Cost, Sukhothai Thammathirat Open University



## 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กระแสการเปลี่ยนแปลงทั้งภายในและนอกประเทศในช่วงเวลาที่ผ่านมาเป็นแรงกดดันให้ภาครัฐจำเป็นต้องปรับตัวให้ทันกับสภาพแวดล้อมใหม่ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยต้องมีการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ที่มีความสำคัญกับการปรับบทบาท ภารกิจ และปรับกลยุทธ์วิธีการบริหารจัดการ เพื่อให้ได้ผลงาน (performance) ที่เกิดความคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ โปร่งใสและตอบสนองต่อความต้องการที่หลากหลายของประชาชนซึ่งจะนำไปสู่การยกระดับขีดความสามารถขององค์กรภาครัฐให้อยู่รอด ท่ามกลางความท้าทายและกระแสการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ทั้งนี้เงื่อนไขความสำเร็จดังกล่าวดำเนินไปสู่การดำเนินการที่สำคัญ ซึ่งได้แก่ การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management) ที่มุ่งบริหารแบบมืออาชีพ ยึดหลักการดำเนินงานที่มีมาตรฐานและมีวิธีวัดผลงานที่ชัดเจน มีการควบคุมผลผลิตและความประหยัดในการใช้ทรัพยากร ส่งผลให้แนวคิดที่เกี่ยวกับสำนึกรับผิดชอบ (accountability) ของหน่วยงานภาครัฐเปลี่ยนแปลงไป โดยมีจุดมุ่งหมายให้ประชาชนได้รับการบริการที่ดี มีคุณภาพ ขณะเดียวกันมีการปรับกลยุทธ์การบริหารจัดการไปสู่การบริหารที่มุ่งผลสัมฤทธิ์มากขึ้น ทำให้การตรวจสอบและการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐเปลี่ยนไปจากเดิมที่เน้นการปฏิบัติตามกฎระเบียบและหลักเกณฑ์ ข้อบังคับ เป็นการให้ความสำคัญกับสำนึกรับผิดชอบต่อผลงาน (performance based accountability) มากขึ้น โดยมุ่งประเมินผลผลิต (output) และผลลัพธ์ (outcome) จากการบริหารงานที่เกิดขึ้นว่าเป็นไปอย่างประหยัด (economy) เกิดความคุ้มค่าเงิน มีประสิทธิภาพ (efficiency) และมีประสิทธิผล (effectiveness) หรือไม่ รวมทั้งสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้มากน้อยเพียงใด

แนวคิดใหม่ดังกล่าวได้นำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการบริหารงานภาครัฐในด้านต่างๆ ทั้งการบริหารงานที่มุ่งผลสัมฤทธิ์ (Results Based Management: RBM) โดยมีตัวชี้วัด ผลงานเพื่อประเมินผลสำเร็จของการดำเนินงานที่ชัดเจนเป็นรูปธรรม รวมทั้งมีการปรับระบบงบประมาณจากแบบแผนงาน/โครงการไปสู่งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ (Strategic Performance Based Budgeting System : SPBBS) เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายและเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ของรัฐบาลมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ระบบงบประมาณแบบใหม่จะเพิ่มความรับผิดชอบและความโปร่งใสจากการใช้งบประมาณมากขึ้นซึ่งจะส่งผลให้ระบบราชการมีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ คุ้มค่าและเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช เป็นหน่วยงานหนึ่งที่มีการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณจากแบบเดิมให้เป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ตลอดจนมีความต้องการประเมินประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจ เพื่อให้สอดคล้องกับแนวคิดของการปฏิรูประบบราชการดังกล่าว มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช จึงได้ให้คณะผู้วิจัยทำการศึกษาวิจัยระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ทั้งนี้เพื่อจะได้นำต้นทุนผลผลิตที่ได้ไปเป็นข้อมูลพื้นฐานในการนำมาใช้สำหรับการกำหนดต้นทุนเป้าหมาย (target costing) ของมหาวิทยาลัยในอนาคต ตลอดจนสามารถนำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการปฏิบัติงานต่อไปด้วย



## 2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 2.1 เพื่อออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช
- 2.2 เพื่อคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชในรอบ 6 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2552

## 3. ประโยชน์ที่ได้รับ

- 3.1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชมีระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตตั้งแต่ปีงบประมาณ 2552 เป็นต้นไป
- 3.2 ผู้บริหารของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช จะได้มีรายงานเกี่ยวกับต้นทุนที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมและต้นทุนของผลผลิตเพื่อนำไปเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยต่อไป

## 4. ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้จะทำการศึกษาค้นคว้าในการจัดทำผลผลิตและกิจกรรมหลักของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช 5 ด้าน ได้แก่

- 4.1 การผลิตบัณฑิต ซึ่งประกอบด้วย 7 กิจกรรม ได้แก่
  - 1) พัฒนา บริหารหลักสูตรและชุดวิชา
  - 2) ผลิต / ปรับปรุงสื่อการสอนและเผยแพร่
  - 3) รับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา
  - 4) ฝึกปฏิบัติ / อบรม / สัมมนาชุดวิชา
  - 5) สอนเสริม / e - learning
  - 6) บริการการศึกษา
  - 7) สอบและสำเร็จการศึกษา
- 4.2 การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ซึ่งประกอบด้วย 1 กิจกรรม ได้แก่
  - 1) วิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้
- 4.3 การบริการวิชาการแก่สังคม ซึ่งประกอบด้วย 4 กิจกรรม ได้แก่
  - 1) บริการการเรียนรู้ตลอดชีวิต
  - 2) บริการสร้างแบบทดสอบและจัดสอบ
  - 3) บริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ
  - 4) บริการวิชาการแก่บุคคลภายนอก
- 4.4 การทำนุบำรุงศิลปและวัฒนธรรม ซึ่งประกอบด้วย 1 กิจกรรม ได้แก่
  - 1) ทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม
- 4.5 การบริการรูปแบบพิเศษ ได้แก่ ซึ่งประกอบด้วย 5 กิจกรรม ได้แก่
  - 1) บริการฝึกอบรม
  - 2) บริการฝึกอบรมการพิมพ์
  - 3) บริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยง และซักกรีด



- 4) บริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสาร
- 5) จัดจำหน่ายวัสดุและสื่อการศึกษา

## 5. นิยามศัพท์

5.1 **ระบบ** หมายถึง องค์ประกอบสำคัญที่จำเป็นต้องมีเพื่อให้การจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัย-ธรรมาธิราชบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ซึ่งได้แก่ การออกแบบข้อมูลนำเข้า การออกแบบการประมวลผลข้อมูล และการออกแบบรายงาน

5.2 **ต้นทุน** หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือการก่อหนี้ผูกพัน ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าและบริการประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม

5.3 **ผลผลิต** หมายถึง สิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรมซึ่งเกิดจากการดำเนินงานของหน่วยงานรัฐ โดยหน่วยงานของรัฐให้กับประชาชนหรือหน่วยงานภายนอกได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งสามารถระบุหน่วยนับหรือตรวจนับได้ และมีการกำหนดต้นทุนการดำเนินงานเพื่อให้ได้ผลผลิตนั้น

5.4 **ต้นทุนผลผลิต** หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินการก่อให้เกิดผลผลิตของหน่วยงาน โดยให้รวมทรัพยากรที่เกิดจากทุกแหล่งเงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และงบกลาง

5.5 **หน่วยงานหลัก** หมายถึง หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

5.6 **หน่วยงานสนับสนุน** หมายถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการหรือทำงานสนับสนุนให้กับหน่วยงานหลัก

## 6. วิธีดำเนินการวิจัย

ในการดำเนินการวิจัย ได้แบ่งออกเป็น 2 ระยะดังนี้

ระยะที่ 1: การศึกษาและออกแบบเส้นทางเดินต้นทุนผลผลิต

ระยะที่ 2: การออกแบบและทดสอบระบบการคำนวณต้นทุนผลผลิต

โดยมีกิจกรรมที่ดำเนินการ ดังนี้

### 6.1 ศึกษารวบรวมข้อมูลที่เป็นเอกสาร (document research) ได้แก่

1) เอกสารของภาคราชการ ประกอบด้วย แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 ของกรมบัญชีกลาง และสำนักงบประมาณ

2) เอกสารของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ประกอบด้วยแผนกลยุทธ์แผนปฏิบัติการ 4 ปีงบประมาณรายจ่ายประจำปี เอกสารทางการเงินและบัญชี ระเบียบข้อบังคับต่างๆ

6.2 **จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ (work shop)** เพื่อวิเคราะห์ผลผลิต กิจกรรมหลัก กิจกรรมสนับสนุน หน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน พร้อมทั้งออกแบบเส้นทางเดินต้นทุนของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช โดยการประชุมเชิงปฏิบัติการ กับทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช



6.3 จัดประชุม Focus Group กับกองแผนงานและกองคลัง คณะผู้วิจัยได้จัดประชุมกับผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดทำต้นทุนผลผลิตซึ่งได้แก่ กองแผนงานและกองคลังเป็นระยะๆ ในช่วงก่อน ระหว่างและหลังการประชุมเชิงปฏิบัติการ

6.4 ออกแบบและจัดทำแบบฟอร์มที่จะใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุน/ค่าใช้จ่ายทุกกิจกรรม/ผลผลิตจากทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช

6.5 เก็บรวบรวมข้อมูลจากทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช โดยใช้แบบฟอร์มในข้อ 4. ส่งไปพร้อมกับคู่มือการจัดเก็บข้อมูล ที่มีการอธิบายวิธีการกรอกข้อมูล

6.6 กำหนดต้นทุนผลผลิต ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 6 ขั้นตอน ดังนี้

- ขั้นตอนที่ 1 ระบุผลผลิตของหน่วยงาน
- ขั้นตอนที่ 2 ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด
- ขั้นตอนที่ 3 ระบุศูนย์ต้นทุน (Cost center) โดยแยกเป็นหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน
- ขั้นตอนที่ 4 ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงานโดยแยกตามประเภท ค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม
- ขั้นตอนที่ 5 กระจายต้นทุนรวมของหน่วยสนับสนุนแต่ละแห่งให้กับหน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้อง
- ขั้นตอนที่ 6 กระจายต้นทุนของแต่ละหน่วยงานหลักไปสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมไปสู่ผลผลิต เพื่อประมวลผลหาต้นทุนของผลผลิต

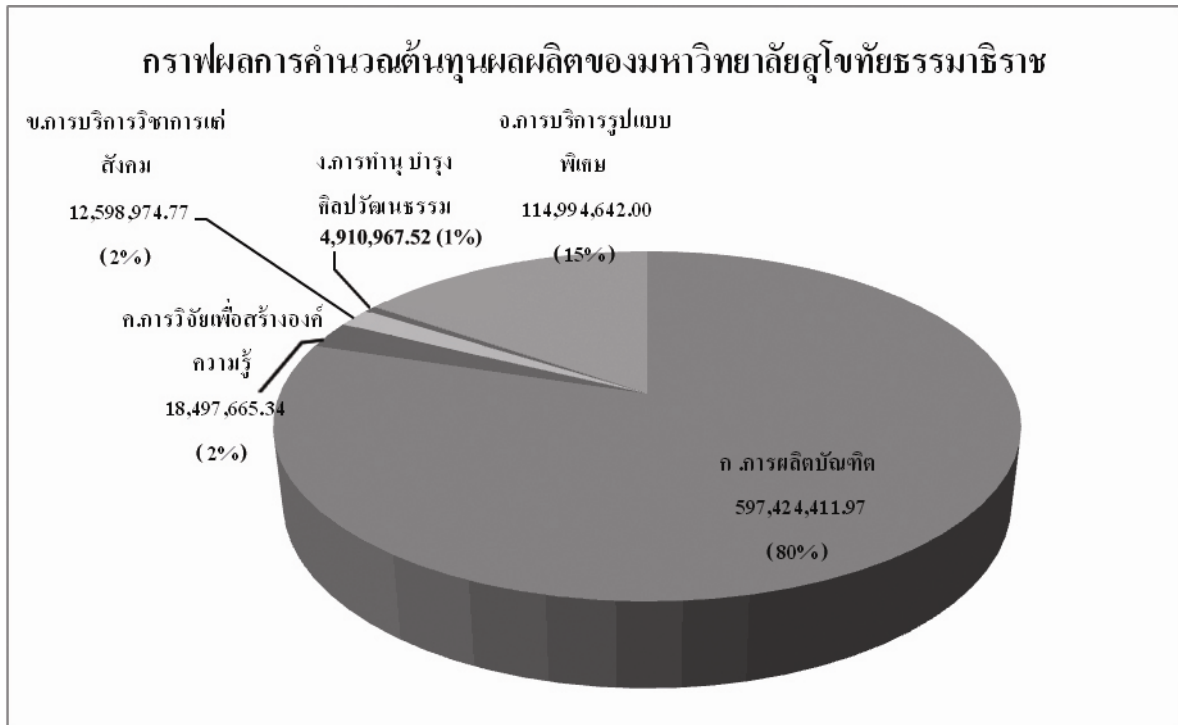
6.7 ฝึกอบรมกับผู้เกี่ยวข้อง เพื่อทำความเข้าใจทั้งกับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับที่เกี่ยวข้อง

## 7. สรุปผลการวิจัย

ในช่วงครึ่งปีแรกของปีงบประมาณ พ.ศ. 2552 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราชได้ใช้ต้นทุนในการทำผลผลิตทั้งหมด 5 ผลผลิต ด้วยวงเงินทั้งสิ้น 748,426,661.59 บาท ซึ่งสามารถคำนวณต้นทุนผลผลิต โดยจำแนกในหลายมิติได้ดังนี้

### 7.1 ต้นทุนจำแนกตามผลผลิต

หากจำแนกต้นทุนตามผลผลิต จะพบว่า ผลผลิตที่ 1 การผลิตบัณฑิต ใช้ต้นทุนรวมมากที่สุด คือ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 597,424,411.97 บาท รองลงมาคือผลผลิตที่ 5 การบริการรูปแบบพิเศษ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 114,994,642.00 บาท ผลผลิตที่ 2 การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 18,497,665.34 บาท และผลผลิตที่ 3 การบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 12,598,974.77 บาท และที่ใช้งบประมาณน้อยที่สุดคือ ผลผลิตที่ 4 การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 4,941,967.52 บาท ซึ่งสามารถแสดงเป็นกราฟได้ดังนี้

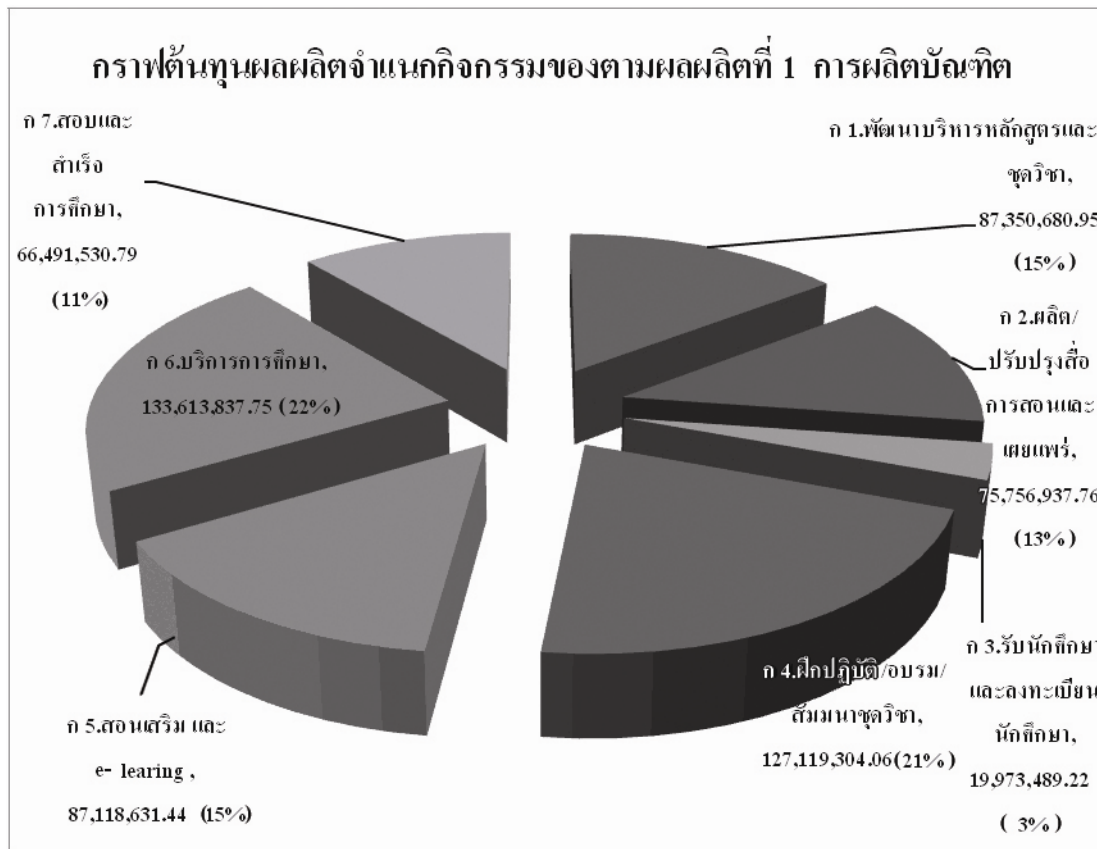


ภาพที่ 1 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

## 7.2 ต้นทุนจำแนกตามกิจกรรมหลัก

ถ้าวิเคราะห์ต้นทุนผลผลิตโดยจำแนกตามกิจกรรมในแต่ละผลผลิต จะสามารถสรุปได้ดังนี้

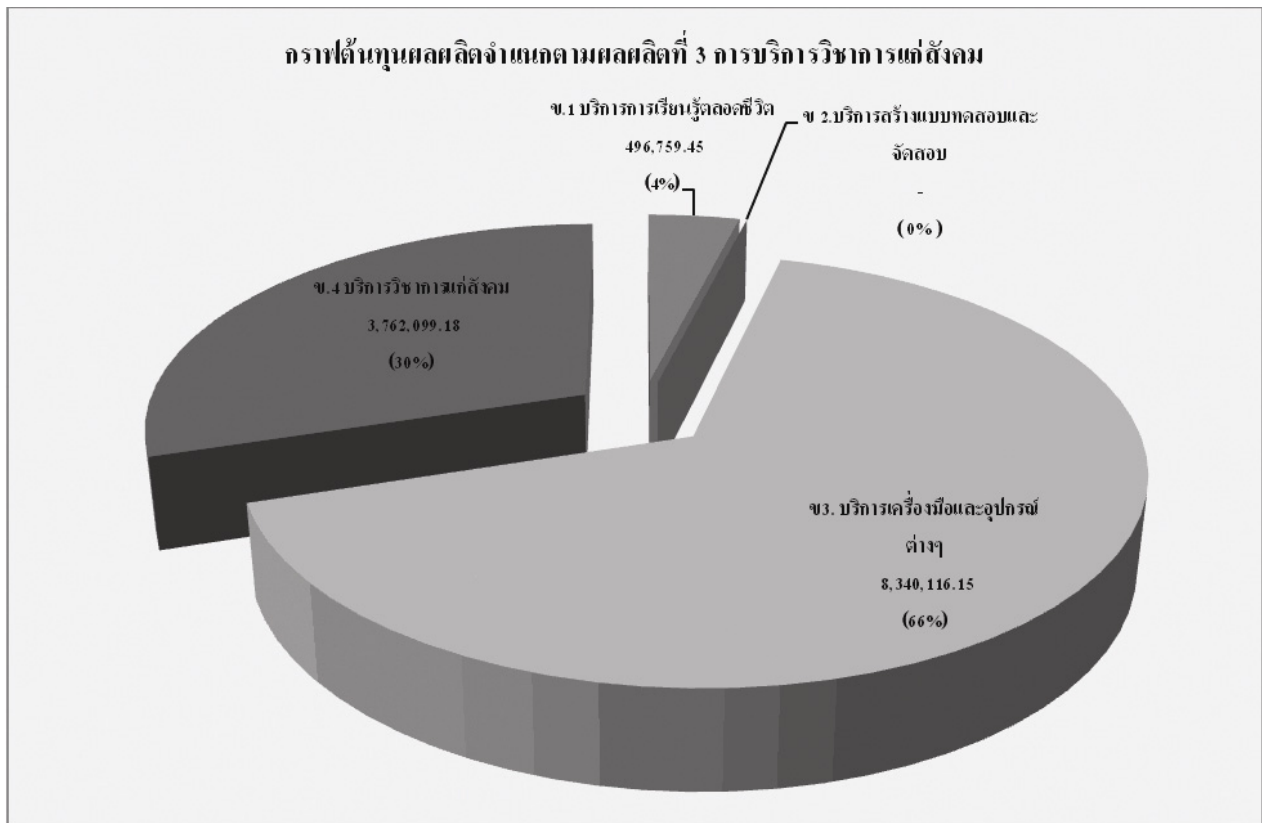
**ผลผลิตที่ 1** การผลิตบัณฑิตซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 597,424,411.97 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่า ได้ใช้ต้นทุนส่วนใหญ่ไปในกิจกรรม ก.6 บริการการศึกษา เป็นจำนวนเงิน 133,613,837.75 บาท หรือคิดเป็น 22% ของต้นทุนทั้งหมด รองลงมาได้แก่ กิจกรรม ก.4 ฝึกปฏิบัติ/อบรม/สัมมนาฯ วิชา เป็นจำนวนเงิน 127,119,304.06 บาท หรือคิดเป็น 21% ของต้นทุนทั้งหมด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุดได้แก่ กิจกรรม ก.3 รับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา เป็นจำนวนเงิน 19,973,489.22 บาท หรือคิดเป็น 3% ของต้นทุนทั้งหมด แสดงเป็นกราฟดังนี้



ภาพที่ 2 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 1 ที่จำแนกตามกิจกรรม

**ผลผลิตที่ 2** การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 18,497,665.34 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่าได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียวคือกิจกรรม ค.1 การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ทั้ง 100 %

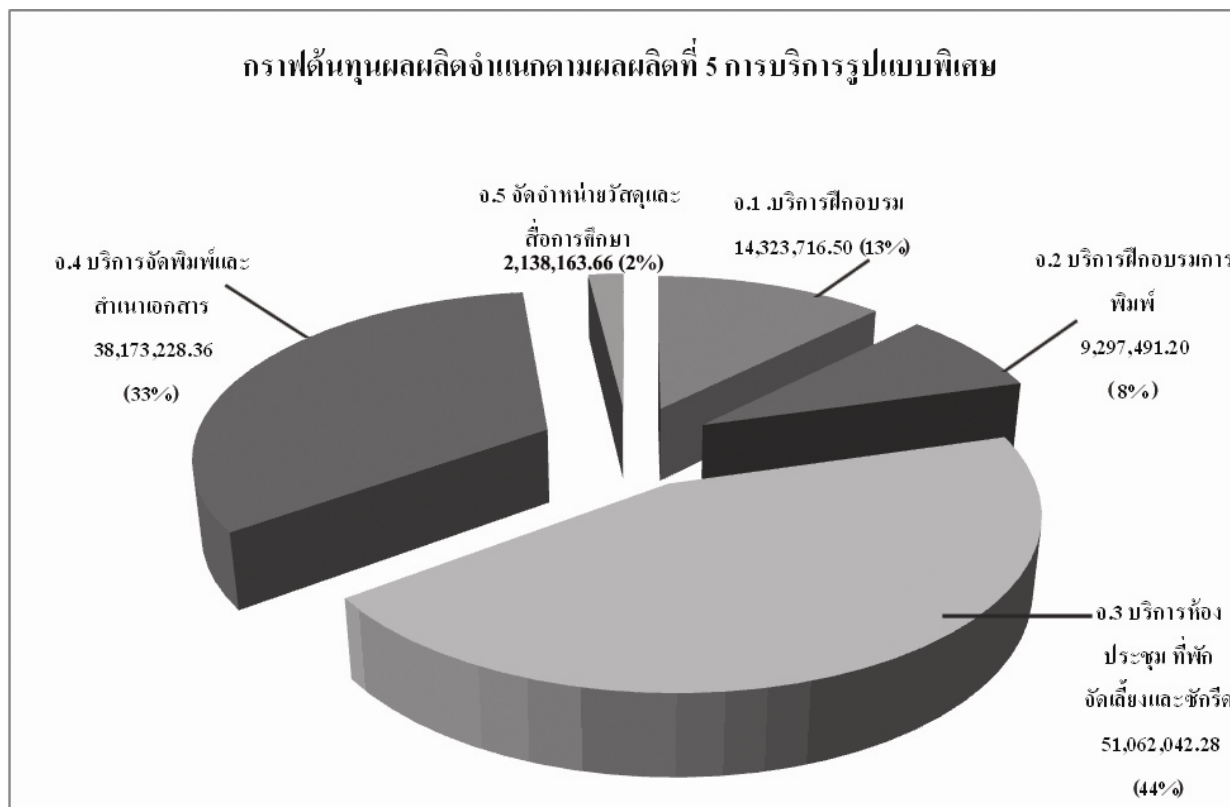
**ผลผลิตที่ 3** การบริการวิชาการแก่สังคมซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 12,598,974.77 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่าได้ใช้ต้นทุนส่วนใหญ่ไปในกิจกรรม ข.3 บริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ เป็นเงิน 8,304,116.15 บาท หรือคิดเป็นร้อยละ 66 % รองลงมาได้แก่ ข.4 บริการวิชาการแก่สังคม เป็นเงิน 3,762,099.18 หรือคิดเป็นร้อยละ 30% ส่วนกิจกรรมที่ยังไม่ได้ดำเนินการได้แก่ ข.2 บริการสร้างแบบทดสอบและจัดสอบ แสดงเป็นกราฟดังนี้



ภาพที่ 3 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 3 ที่จำแนกตามกิจกรรม

**ผลผลิตที่ 4** การทำนุ บำรุง ศิลปวัฒนธรรม ซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 4,910,967.52 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่าได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียวคือกิจกรรม จ.1 ทำนุ บำรุง ศิลปวัฒนธรรมทั้ง 100 %

**ผลผลิตที่ 5** การบริการรูปแบบพิเศษซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 114,994,642.00 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่าได้ใช้ต้นทุนส่วนใหญ่ไปในกิจกรรม จ.3 บริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและซักรีด เป็นเงิน 51,062,042.28 บาท หรือคิดเป็นร้อยละ 44 % รองลงมาได้แก่ จ.4 บริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสาร เป็นเงิน 38,173,228.36 หรือคิดเป็นร้อยละ 33% ทั้งหมด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุดได้แก่ กิจกรรม จ.5 จัดจำหน่ายวัสดุและสื่อการศึกษา เป็นจำนวนเงิน 2,138,163.66 บาท หรือคิดเป็น 2% ของต้นทุนทั้งหมด แสดงเป็นกราฟดังนี้



ภาพที่ 4 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 5 ที่จำแนกตามกิจกรรม

### 7.3 ต้นทุนผลผลิตจำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

ถ้าวิเคราะห์ต้นทุนผลผลิตโดยจำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย ของในแต่ละผลผลิต จะสามารถสรุปได้ดังนี้

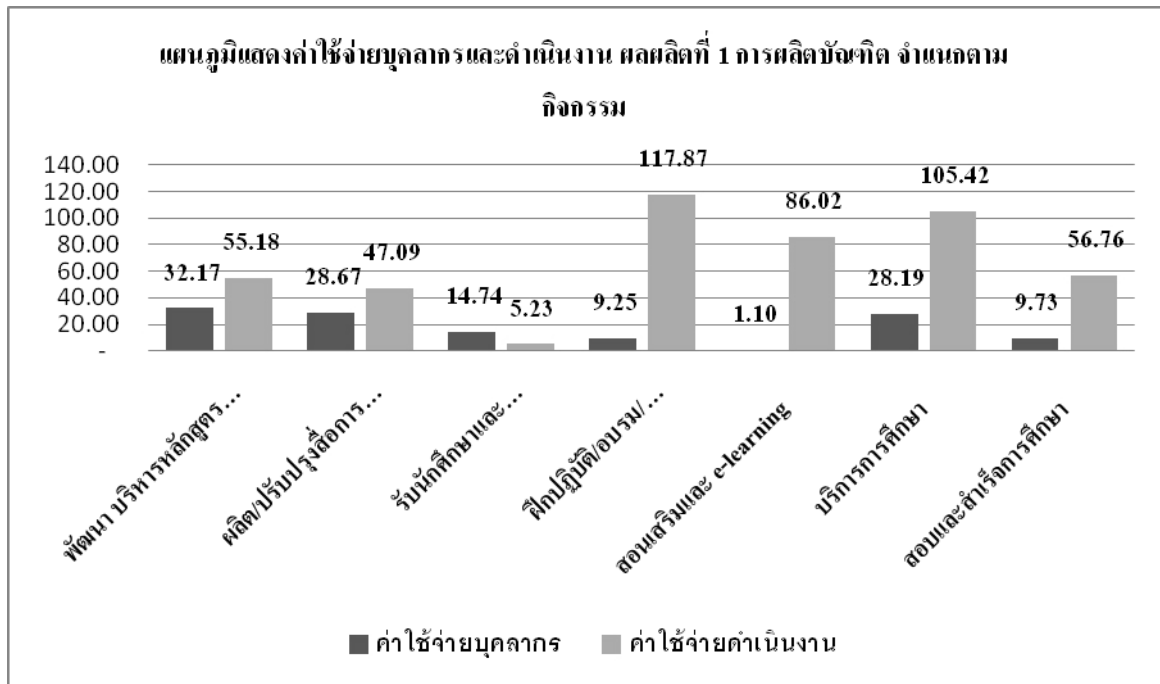
**ผลผลิตที่ 1** การผลิตบัณฑิต ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 559,502,241.25 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 85,931,260.48 บาทและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 473,570,980.77 บาท หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายบุคลากรของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมพัฒนา/บริหารหลักสูตรและชุดวิชา ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 32,173,242.78 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมผลิต/ปรับปรุงสื่อการสอนและเผยแพร่ ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 28,666,236.17 บาท และกิจกรรมบริการการศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 28,191,343.04 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรน้อยที่สุดได้แก่กิจกรรมสอนเสริมและ e-learning ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 1,101,790.75 บาท

และ หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมฝึกปฏิบัติ/อบรม/สัมมนาชุดวิชา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 117,868,129.66 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมบริการการศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 105,422,494.70 บาท และกิจกรรมสอนเสริมและ e-learning ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น



86,016,840.69 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุดได้แก่กิจกรรมรับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 5,234,672.84บาท แสดงเป็นกราฟดังนี้

หน่วย : ล้านบาท



ภาพที่ 5 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 1 จำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

**ผลผลิตที่ 2** การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 18,497,665.34 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 1,996,384.44บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 16,501,280.90 บาท

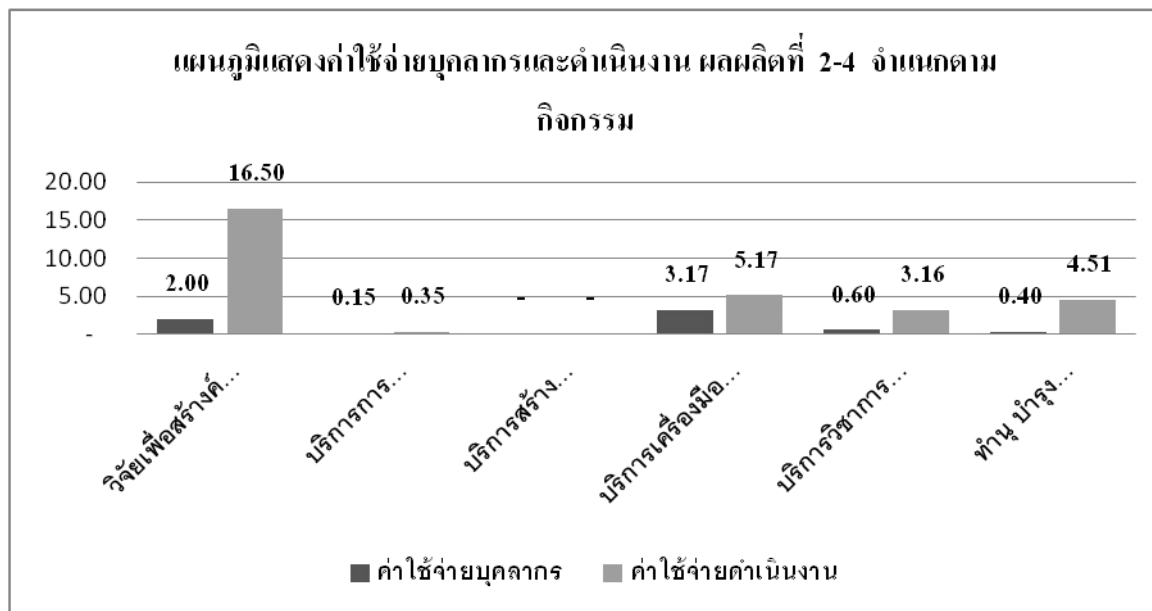
**ผลผลิตที่ 3** การบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 12,598,974.78 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 3,927,052.89 บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 8,671,921.89 บาท หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายบุคลากรของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 3,174,825.85 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 603,992.64 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรน้อยที่สุดคือ กิจกรรมบริการการเรียนรู้ตลอดชีวิต ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 148,234.40 บาท

และหากจำแนกตามค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมหลักจะพบว่ากิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 5,165,290.30 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 3,158,106.54 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุดคือ กิจกรรมบริการการเรียนรู้ตลอดชีวิต ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 348,525.05 บาท



**ผลผลิตที่ 4** การทำนุ บำรุง ศิลปะวัฒนธรรม ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 4,910,967.52 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 399,487.55 บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 4,511,479.97 บาท โดยสามารถแสดงเป็นกราฟในผลผลิตที่ 2 – 4 ได้ดังนี้

หน่วย : ล้านบาท



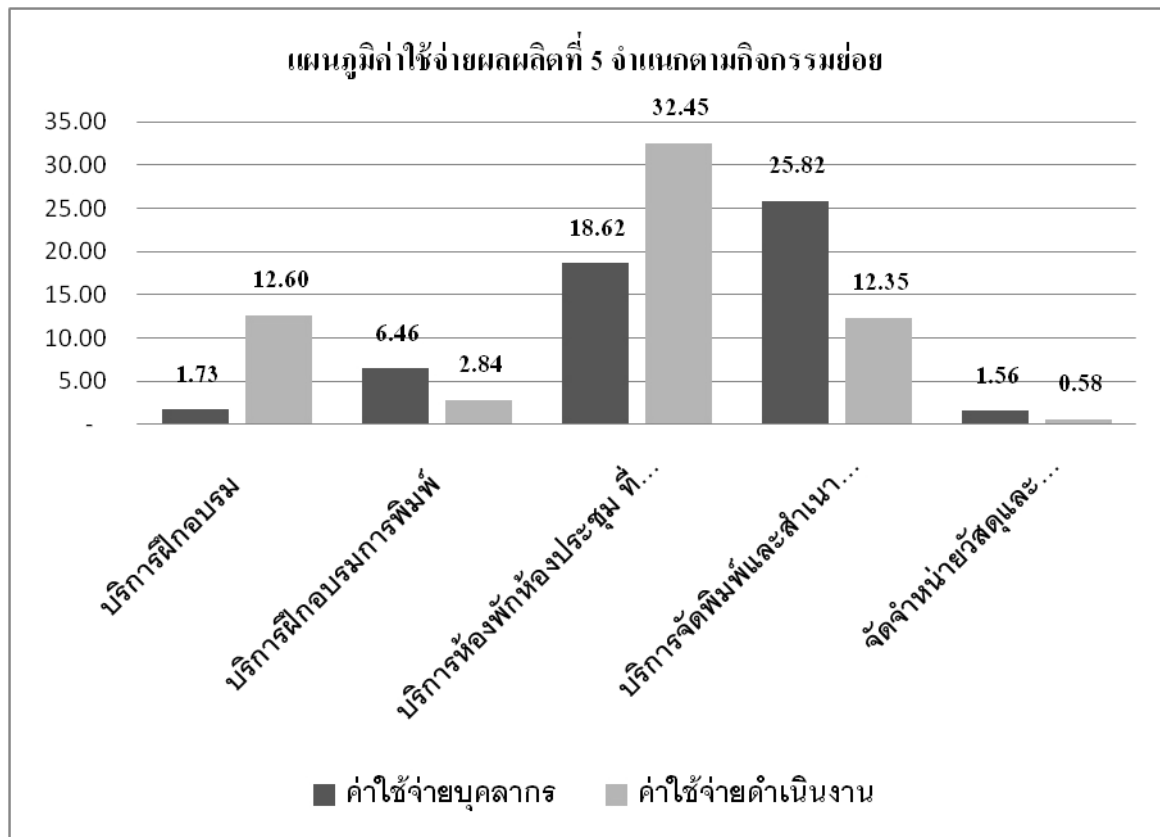
ภาพที่ 6 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 2 - 4 จำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

**ผลผลิตที่ 5** การบริการรูปแบบพิเศษ ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 114,994,642.- บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 54,181,809.63 บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 60,812,832.35 บาท หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายบุคลากรของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมบริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสาร ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 25,823,153.38 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและชักรีด ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 18,615,922.94 บาท และกิจกรรมบริการฝึกอบรมการพิมพ์ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 6,455,969.07 บาท ส่วนกิจกรรมที่ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรน้อยที่สุดคือ กิจกรรมบริการฝึกอบรม ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 1,725,503.40 บาท

และหากจำแนกตามค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมหลักจะพบว่ากิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและชักรีด ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 32,446,119.34 บาท รองลงมาได้แก่กิจกรรมบริการฝึกอบรมใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 12,598,213.09 บาท และกิจกรรมบริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสารใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 12,350,074.98 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุดคือ กิจกรรมจัดจำหน่ายวัสดุและสื่อการศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 576,902.81 บาท แสดงเป็นกราฟดังนี้



หน่วย : ล้านบาท



ภาพที่ 7 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 5 จำแนกตามกิจกรรมและงบรายจ่าย

## 8. ข้อเสนอแนะ

การออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มหาวิทยาลัยทราบถึงต้นทุนผลผลิต ต้นทุนกิจกรรมหลัก และต้นทุนกิจกรรมย่อย ซึ่งจะนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพ ประหยัด คุ่มค่ามากขึ้น ตลอดจนใช้เป็นข้อมูลเพื่อการบริหารทรัพยากร และยังช่วยให้ผู้บริหารมีข้อมูลในการตัดสินใจกำหนดราคาผลผลิต และมีข้อมูลในการจัดสรรงบประมาณที่เป็นธรรมอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนผลผลิตสามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มที่ และสามารถนำไปปฏิบัติได้ ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

### 8.1 ในระดับเชิงนโยบาย ควรดำเนินการดังนี้

- 1.) กำหนดให้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตเป็นตัวบ่งชี้ด้านประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานทุกหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้งบประมาณอย่างประหยัดและคุ้มค่า
- 2.) กำหนดให้ทุกหน่วยงานระบุกิจกรรมต่างๆ ที่ทำอย่างชัดเจน ซึ่งจะนำไปสู่การจับคู่ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่าเกิดจากทำกิจกรรมหรือผลผลิตใด และส่วนงานหรือฝ่ายใดเป็นผู้ทำ ซึ่งเป็นผลให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานนั้นๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง



## 8.2 ในระดับหน่วยงาน

### 8.2.1 กองคลัง ควรดำเนินการดังนี้

- 1) ควรจัดตั้งหน่วยงานและผู้รับผิดชอบที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการ จัดทำต้นทุนผลผลิต โดยเฉพาะ เนื่องจากการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช จะต้องทำอย่างต่อเนื่องทุกปี และมีงานที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก อีกทั้งยังต้องประสานกับหน่วยงานต่างๆ ใน มสธ. เป็นระยะๆ เพื่อจัดเก็บข้อมูล ตลอดจนต้องตอบปัญหาให้กับหน่วยงานต่างๆ อยู่เนืองๆ
- 2) ควรจัดทำรายงานต้นทุนผลผลิตในภาพรวม และแยกรายผลผลิตในทุกภาคการศึกษา และทำการเปรียบเทียบและวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม แยกตามหน่วยงาน พร้อมทั้งจัดเก็บข้อมูลด้านรายรับ(ในกรณีหน่วยงานที่มีรายรับ) และสรุปออกมาเป็นรายงานที่มีการเปรียบเทียบทั้งรายรับและต้นทุน ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารหน่วยงานทราบถึงผลการดำเนินงานเป็นระยะๆ อย่างน้อยในทุกภาคการศึกษา ทั้งนี้เพื่อหน่วยงานและมหาวิทยาลัยจะได้มีข้อมูลใช้ในการวางแผนเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานในปีต่อไป และยังเป็นการตอบสนองตัวบ่งชี้การประกันคุณภาพของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

2.1) ควรมีการจ้างที่ปรึกษามาทำการพัฒนาโปรแกรมคำนวณต้นทุนผลผลิต เพื่อให้สามารถออกรายงานได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้องและมีประสิทธิภาพ โดยควรต้องออกรายงานอย่างน้อยทุกภาคการศึกษาตามที่กรมบัญชีกลางกำหนด

2.2) จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ (work shop) เพื่อพัฒนาเกณฑ์การปันส่วนให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องมาความเข้าใจและทำความเข้าใจร่วมกัน เพื่อกำหนดเกณฑ์การปันส่วนที่สมเหตุสมผลและเป็นที่ยอมรับของทั้งผู้ปันส่วนและผู้รับปันส่วน

### 8.2.2 กองแผนงาน ควรดำเนินการดังนี้

- 1) ในส่วนของเงินงบประมาณแผ่นดิน ควรต้องกำหนดครุภัณฑ์ค่าใช้จ่าย ตามผลผลิตและกิจกรรม เช่นเดียวกับเงินรายได้ของมหาวิทยาลัย ทั้งนี้เพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยนั้นครอบคลุมทุกแหล่งเงิน และจะได้สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตได้ถูกต้องมากขึ้น
- 2) ควรมีการกำหนดครุภัณฑ์ค่าใช้จ่ายให้ถึงระดับหลักสูตรและชุดวิชา ทั้งนี้เพื่อจะได้สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตของชุดวิชาต่างๆ และต้นทุนของหลักสูตรได้

2.1) ควรนำผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยไปเป็นตัวบ่งชี้ประสิทธิภาพในการทำงานของแต่ละหน่วยงานในแต่ละปี ซึ่งจะมีผลทำให้หน่วยงานจะต้องการวางแผนปรับปรุงกระบวนการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพ โดยอาจพิจารณาลด ตัดทอนหรือยกเลิกกิจกรรมที่ไม่จำเป็นลง หรือประหยัด ค่าใช้จ่ายบางรายการลง ซึ่งจะทำให้มหาวิทยาลัยใช้งบประมาณได้อย่างคุ้มค่ามากขึ้น



- 2.2) จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ(work shop) เพื่อตกลงเรื่อง หน่วยนับของผลผลิตและกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน ตลอดจนพัฒนาโปรแกรมอย่างง่ายมาคำนวณหาหน่วยนับที่เป็นจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student: FTES) ตามหลักเกณฑ์ที่กรมบัญชีกลางกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้เป็นมาตรฐานกับมหาวิทยาลัยอื่นๆ และสามารถนำมาคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตได้



### บรรณานุกรม

กรมบัญชีกลาง (2548) การจัดทำต้นทุนผลผลิตปีงบประมาณ 2548 จากข้อมูลในระบบ GFMS สำหรับรายงานประจำปี

2548 กรุงเทพมหานคร สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

กรมบัญชีกลาง (2551) แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 กรุงเทพมหานคร

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

กรมบัญชีกลาง (2548) หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต กรุงเทพมหานคร กรมบัญชีกลาง

กระทรวงการคลัง

กรมบัญชีกลาง (2548) หลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิต กรุงเทพมหานคร สำนักมาตรฐานด้านการบัญชี

ภาครัฐ กรมบัญชีกลาง

สำนักงบประมาณ (2551) คู่มือการจัดทำค่าใช้จ่ายผลผลิต ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 กรุงเทพมหานคร

สำนักมาตรฐานต้นทุนงบประมาณ สำนักงบประมาณ

อจธรา ชีวะตระกูลกิจ (2542) การวางระบบธุรกิจ : แนวคิดและวิธีปฏิบัติ พิมพ์ครั้งที่ 2 นนทบุรี:

โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช