



## การออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิต

### ของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช

The Design of the Output Cost Estimation System of

Sukhothai Thammathirat Open University

อัจฉรา ชีวะตระกูลกิจ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช

### บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช และเพื่อคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชในรอบ 6 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2552

วิธีการศึกษาวิจัย ทำโดยการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นกับทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัย แล้วนำมาเป็นข้อมูลป้อนเข้าสู่ระบบการคำนวณต้นทุนที่ออกแบบไว้ จึงได้ออกมาเป็นรายงานต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรมเพื่อที่ผู้บริหารจะนำไปใช้ในการตัดสินใจเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยต่อไป

ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรมในช่วงครึ่งปีแรกของปีงบประมาณ พ.ศ. 2552 พบว่า มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชได้ใช้ต้นทุนในการทำผลผลิตทั้งหมด 5 ผลผลิต ด้วยเงินทั้งสิ้น 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 และที่ใช้บุคลากรน้อยที่สุดคือ ผลผลิตที่ 4 การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 4,941,967.52 บาท และหากจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมในผลผลิต พบว่า ในผลผลิตที่ 1 กิจกรรมบริการการศึกษา ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมรับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา ในผลผลิตที่ 2 พบว่า ได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียว คือ การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ในผลผลิตที่ 3 พบว่า กิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมบริการสร้างแบบทดสอบและจัดสอบ ในผลผลิตที่ 4 พบว่า ได้ใช้ต้นทุนทั้งหมดไปในกิจกรรมเดียวคือกิจกรรมทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม และในผลผลิตที่ 5 พบว่า กิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและซักรีด ใช้ต้นทุนมากที่สุด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุด คือ กิจกรรมจัดทำหน่วยวัสดุและสื่อการศึกษา

คำสำคัญ: ระบบ ต้นทุนผลผลิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช



### 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

กระแสการเปลี่ยนแปลงทั่วไปในและนอกประเทศในช่วงเวลาที่ผ่านมาเป็นแรงกดดันให้ภาครัฐฯ จำเป็นต้องปรับตัวให้ทันกับสภาพแวดล้อมใหม่ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยต้องมีการบริหารจัดการภาครัฐฯ ใหม่ที่ให้ความสำคัญกับการปรับบทบาท ภารกิจ และปรับกลยุทธ์วิธีการบริหารจัดการ เพื่อให้ได้ผลงาน (performance) ที่เกิดความคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ โปร่งใสและตอบสนองต่อความต้องการที่หลากหลายของประชาชนซึ่งจะนำไปสู่การยกระดับขีดความสามารถขององค์กรภาครัฐฯ ให้อยู่รอด ท่ามกลางความท้าทายและกระแสการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ทั้งนี้เนื่องจากความจำเป็นดังกล่าวได้นำไปสู่การดำเนินการที่สำคัญ ซึ่งได้แก่ การบริหารจัดการภาครัฐฯ ใหม่ (New Public Management) ที่มุ่งบริหารแบบมืออาชีพ ยึดหลักการดำเนินงานที่มีมาตรฐานและมีวิธีวัดผลงานที่ชัดเจน มีการควบคุมผลผลิตและความประหัตในการใช้ทรัพยากร ส่งผลให้แนวคิดที่เกี่ยวกับสำนักงานกับผู้ดูแล (accountability) ของหน่วยงานภาครัฐฯเปลี่ยนแปลงไป โดยมีจุดมุ่งหมายให้ประชาชนได้รับการบริการที่ดี มีคุณภาพ ขณะเดียวกันมีการปรับกลยุทธ์การบริหารจัดการไปสู่การบริหารที่มุ่งผลลัพธ์มากขึ้น ทำให้การตรวจสอบและการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐฯเปลี่ยนไปด้วยจากเดิมที่เน้นการปฏิบัติตามกฎระเบียบและหลักเกณฑ์ ข้อบังคับ เป็นการให้ความสำคัญกับสำนักงานกับผู้ดูแล (performance based accountability) มากขึ้น โดยมุ่งประเมินผลผลิต (output) และผลลัพธ์ (outcome) จากการบริหารงานที่เกิดขึ้นว่าเป็นไปอย่างประทับใจ (economy) เกิดความคุ้มค่าเงิน มีประสิทธิภาพ (efficiency) และมีประสิทธิผล (effectiveness) หรือไม่ รวมทั้งสามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนได้มากน้อยเพียงใด

แนวคิดใหม่ดังกล่าวได้นำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการบริหารงานภาครัฐฯ ในด้านต่างๆ ทั้งการบริหารงานที่มุ่งผลลัพธ์ (Results Based Management: RBM) โดยมีตัวชี้วัด ผลงานเพื่อประเมินผลสำเร็จของการดำเนินงานที่ชัดเจน เป็นรูปธรรม รวมทั้งมีการปรับระบบงบประมาณจากแบบแผนงาน/โครงการไปสู่งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ (Strategic Performance Based Budgeting System : SPBBS) เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายและเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ของรัฐบาลมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ระบบงบประมาณแบบใหม่จะเพิ่มความรับผิดชอบและความโปร่งใสจากการใช้งบประมาณมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ระบบราชการมีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ คุ้มค่าและเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช เป็นหน่วยงานหนึ่งที่มีการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณจากแบบเดิมให้เป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ตลอดจนมีความต้องการประเมินประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจ เพื่อให้สอดคล้องกับแนวคิดของการปฏิรูประบบราชการดังกล่าว มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชจึงได้ให้ความผู้วิจัยทำการศึกษาวิจัยระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช ทั้งนี้เพื่อจะได้นำต้นทุนผลผลิตที่ได้ไปเป็นข้อมูลพื้นฐานในการนำมาใช้สำหรับการกำหนดต้นทุนเป้าหมาย (target costing) ของมหาวิทยาลัยในอนาคต ตลอดจนสามารถนำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการปฏิบัติงานต่อไปด้วย



## 2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 2.1 เพื่อออกแบบระบบการจัดทำด้านทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช
- 2.2 เพื่อคำนวณด้านทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชในรอบ 6 เดือนแรกของปีงบประมาณ 2552

## 3. ประโยชน์ที่ได้รับ

- 3.1 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชมีระบบการจัดทำด้านทุนผลผลิตตั้งแต่ปีงบประมาณ 2552 เป็นต้นไป
- 3.2 ผู้บริหารของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช จะได้มีรายงานเกี่ยวกับด้านทุนที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมและด้านทุนของผลผลิตเพื่อนำมาไปเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยต่อไป

## 4. ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้จะทำการศึกษาด้านทุนในการจัดทำผลผลิตและกิจกรรมหลักของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช 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) สอนและสำรวจการศึกษา

### 4.2 การวิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้ ซึ่งประกอบด้วย 1 กิจกรรม ได้แก่

- 1) วิจัยเพื่อสร้างองค์ความรู้

### 4.3 การบริการวิชาการแก่สังคม ซึ่งประกอบด้วย 4 กิจกรรม ได้แก่

- 1) บริการการเรียนรู้ตลอดชีวิต
- 2) บริการสร้างแบบทดสอบและจัดสอบ
- 3) บริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ
- 4) บริการวิชาการแก่นักศึกษาภายนอก

### 4.4 การทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม ซึ่งประกอบด้วย 1 กิจกรรม ได้แก่

- 1) ทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม

### 4.5 การบริการรูปแบบพิเศษ ได้แก่ ซึ่งประกอบด้วย 5 กิจกรรม ได้แก่

- 1) บริการฝึกอบรม
- 2) บริการฝึกอบรมการพิมพ์
- 3) บริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยง และซักรีด



- 4) บริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสาร
- 5) จัดทำหน่วยวัสดุและสื่อการศึกษา

## 5. นิยามศัพท์

5.1 ระบบ หมายถึง องค์ประกอบสำคัญที่จำเป็นต้องมีเพื่อให้การจัดทำด้านทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมชาติราชบูรพาลุปะส่งค์ที่ตั้งไว้ ซึ่งได้แก่ การออกแบบข้อมูลนำเสนอ การออกแบบการประมวลผลข้อมูล และการออกแบบรายงาน

5.2 ด้านทุน หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือการก่อหนี้ ผูกพัน ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าและบริการประกอบด้วยด้านทุนทางตรงและด้านทุนทางอ้อม

5.3 ผลผลิต หมายถึง ลิ่งของบริการที่เป็นรูปธรรมซึ่งเกิดจากการดำเนินงานของหน่วยงานรัฐ โดยหน่วยงานของรัฐให้กับประชาชนหรือหน่วยงานภายนอกได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งสามารถนับหน่วยนับหรือตรวจนับได้ และมีการกำหนดด้านทุนการดำเนินงานเพื่อให้ได้ผลผลิตนั้น

5.4 ด้านทุนผลผลิต หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินการก่อให้เกิดผลผลิตของหน่วยงานโดยให้รวมทรัพยากรที่เกิดจากทุกแหล่งเงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินงบประมาณ เงินอกรงบประมาณ และงบกลาง

5.5 หน่วยงานหลัก หมายถึง หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

5.6 หน่วยงานสนับสนุน หมายถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการหรือทำงานสนับสนุนให้กับหน่วยงานหลัก

## 6. วิธีดำเนินการวิจัย

ในการดำเนินการวิจัย ได้แบ่งออกเป็น 2 ระยะดังนี้

ระยะที่ 1: การศึกษาและออกแบบเส้นทางเดินด้านทุนผลผลิต

ระยะที่ 2: การออกแบบและทดลองระบบการคำนวณด้านทุนผลผลิต

โดยมีกิจกรรมที่ดำเนินการ ดังนี้

6.1 ศึกษาวรรณข้อมูลที่เป็นเอกสาร (document research) ได้แก่

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

2) เอกสารของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมชาติราช ประกอบด้วยแผนกลยุทธ์แผนปฏิบัติราชการ 4 ปี งบประมาณรายจ่ายประจำปี เอกสารทางการเงินและบัญชี ระเบียนข้อมังกับต่างๆ

6.2 จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ (work shop) เพื่อวิเคราะห์ผลผลิต กิจกรรมหลัก กิจกรรมสนับสนุน หน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน พร้อมทั้งออกแบบเส้นทางเดินด้านทุนของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมชาติราช โดยการประชุมเชิงปฏิบัติการ กับทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมชาติราช



6.3 จัดประชุม Focus Group กับกองแผนงานและกองคลัง คณะผู้วิจัยได้จัดประชุมกับผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดทำต้นทุนผลผลิตซึ่งได้แก่ กองแผนงานและกองคลังเป็นระยะๆ ในช่วงก่อน ระหว่างและหลังการประชุมเชิงปฏิบัติการ

6.4 ออกแบบและจัดทำแบบฟอร์มที่จะใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุน/ค่าใช้จ่ายทุกกิจกรรม/ผลผลิตจากทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช

6.5 เก็บรวบรวมข้อมูลจากทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช โดยใช้แบบฟอร์มในข้อ 4. ส่างไปพร้อมกับคู่มือการจัดเก็บข้อมูล ที่มีการอธิบายวิธีการกรอกข้อมูล

6.6 คำนวณหาต้นทุนผลผลิต ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 6 ขั้นตอน ดังนี้

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

6.7 ฝึกอบรมกับผู้เกี่ยวข้อง เพื่อทำความเข้าใจทั้งกับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับที่เกี่ยวข้อง

## 7. สรุปผลการวิจัย

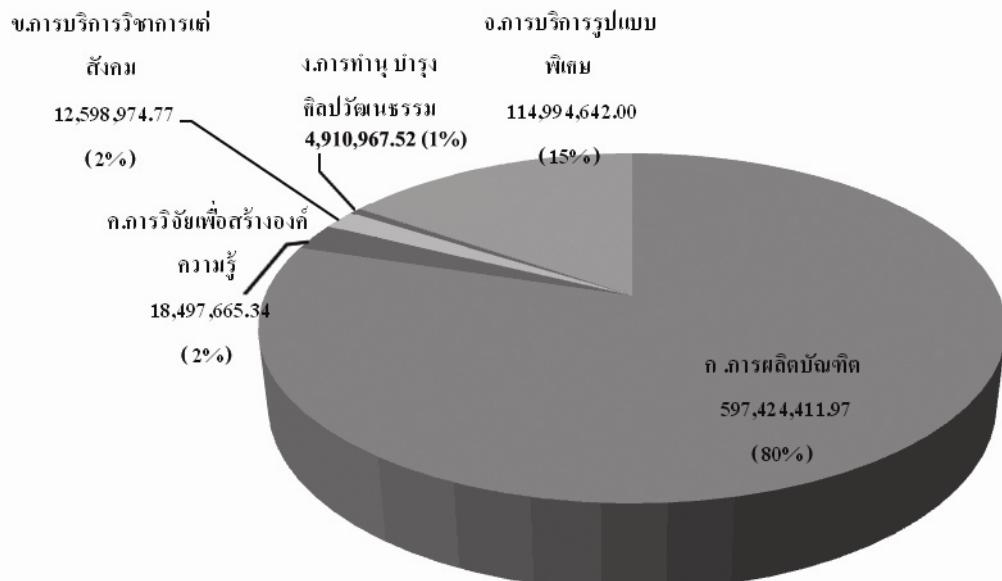
ในช่วงครึ่งปีแรกของปีงบประมาณ พ.ศ. 2552 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชได้ใช้ต้นทุนในการทำผลผลิตทั้งหมด 5 ผลผลิต ด้วยงบเงินทั้งสิ้น 748,426,661.59 บาท ซึ่งสามารถคำนวณต้นทุนผลผลิต โดยจำแนกในหลายมิติได้ดังนี้

### 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



### กราฟผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมธิราช

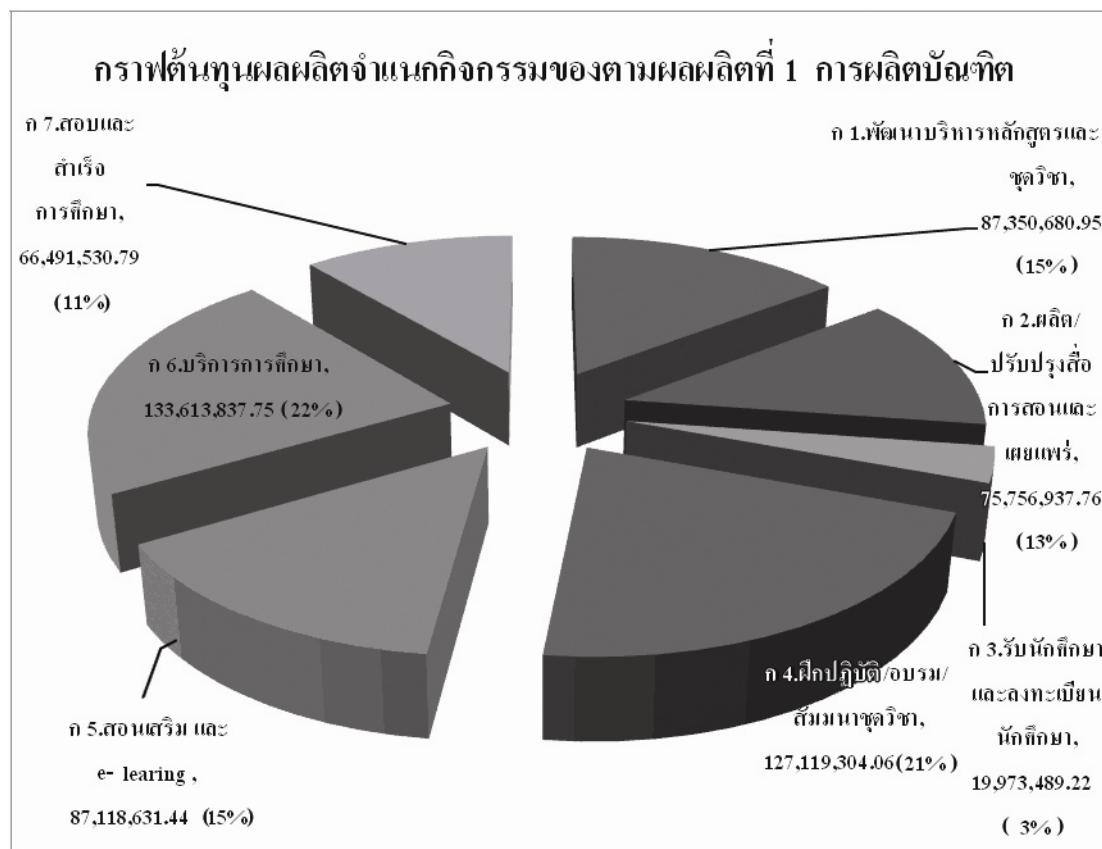


ภาพที่ 1 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมธิราช

#### 7.2 ต้นทุนจำแนกตามกิจกรรมหลัก

ถ้าวิเคราะห์ต้นทุนผลผลิตโดยจำแนกตามกิจกรรมในแต่ละผลผลิต จะสามารถสรุปได้ดังนี้

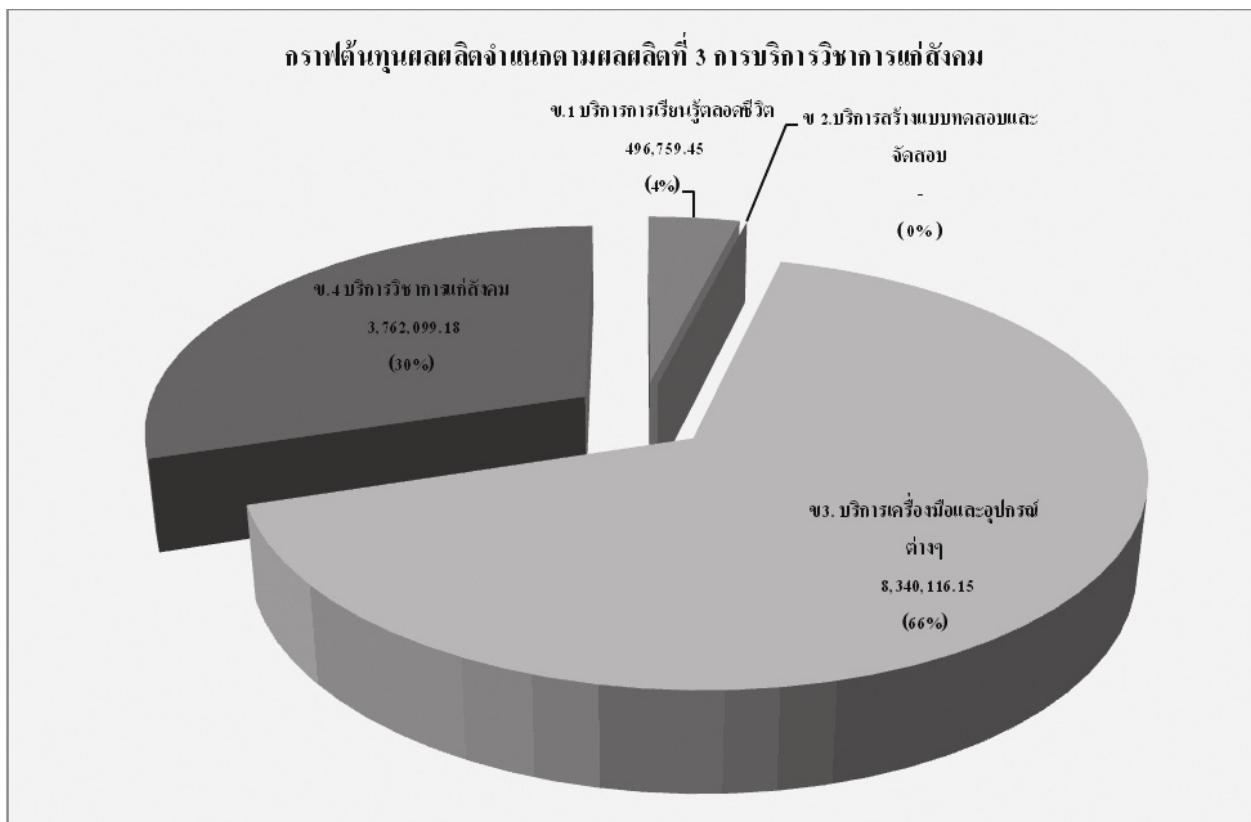
ผลผลิตที่ 1 การผลิตบันทึกซึ่งใช้ต้นทุนทั้งสิ้น 597,424,411.97 บาท หากจำแนกตามกิจกรรมในผลผลิตจะพบว่า ได้ใช้ต้นทุนส่วนใหญ่ไปในกิจกรรม ก.6 บริการการศึกษา เป็นจำนวนเงิน 133,613,837.75 บาท หรือคิดเป็น 22% ของ ต้นทุนทั้งหมด รองลงมาได้แก่ กิจกรรม ก.4 ฝึกปฏิบัติ/อบรม/สัมมนาชุดวิชา เป็นจำนวนเงิน 127,119,304.06 บาท หรือ คิดเป็น 21% ของต้นทุนทั้งหมด ส่วนกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนน้อยที่สุดได้แก่ กิจกรรม ก.3 รับนักศึกษาและลงทะเบียน นักศึกษา 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 บริการสร้างแบบทดสอบและข้อสอบ แสดงเป็นกราฟดังนี้

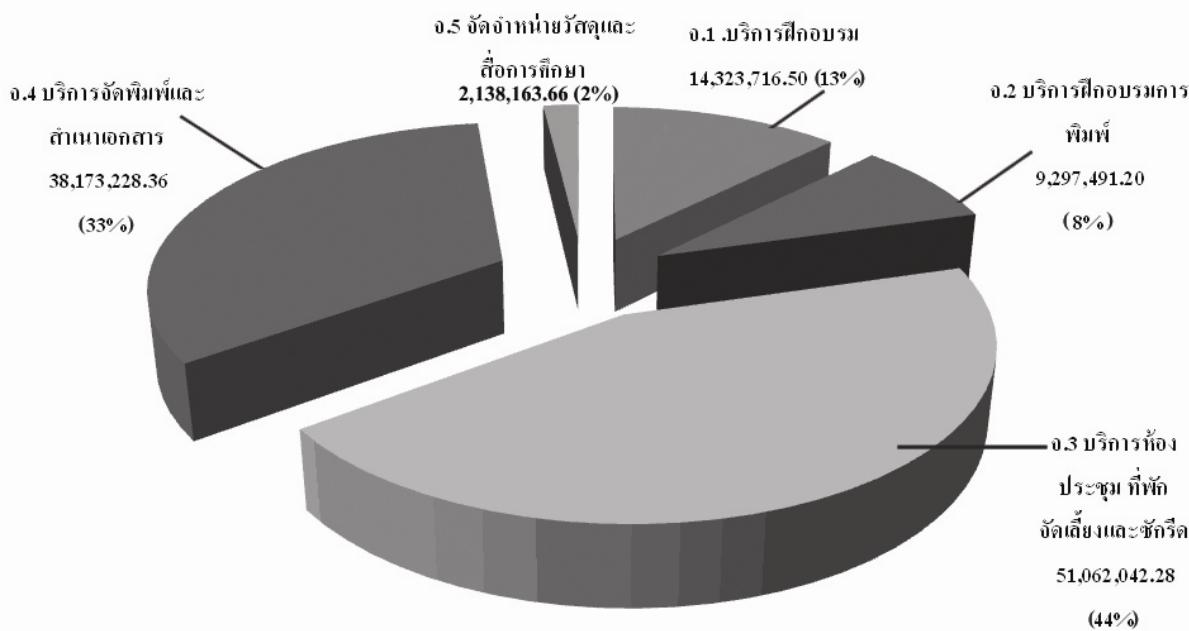


ภาพที่ 3 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 3 ที่จำแนกตามกิจกรรม

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 จัดทำหน่วยวัสดุ และสื่อการศึกษา เป็นจำนวนเงิน 2,138,163.66 บาท หรือคิดเป็น 2% ของต้นทุนทั้งหมด และแสดงเป็นกราฟดังนี้

### กราฟได้รับทุนผลผลิตจำแนกตามผลผลิตที่ 5 การบริการรูปแบบพิเศษ



ภาพที่ 4 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 5 ที่จำแนกตามกิจกรรม

#### 7.3 ต้นทุนผลผลิตจำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

ถ้าวิเคราะห์ต้นทุนผลผลิต โดยจำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย ของในแต่ละผลผลิต จะสามารถสรุปได้ดังนี้

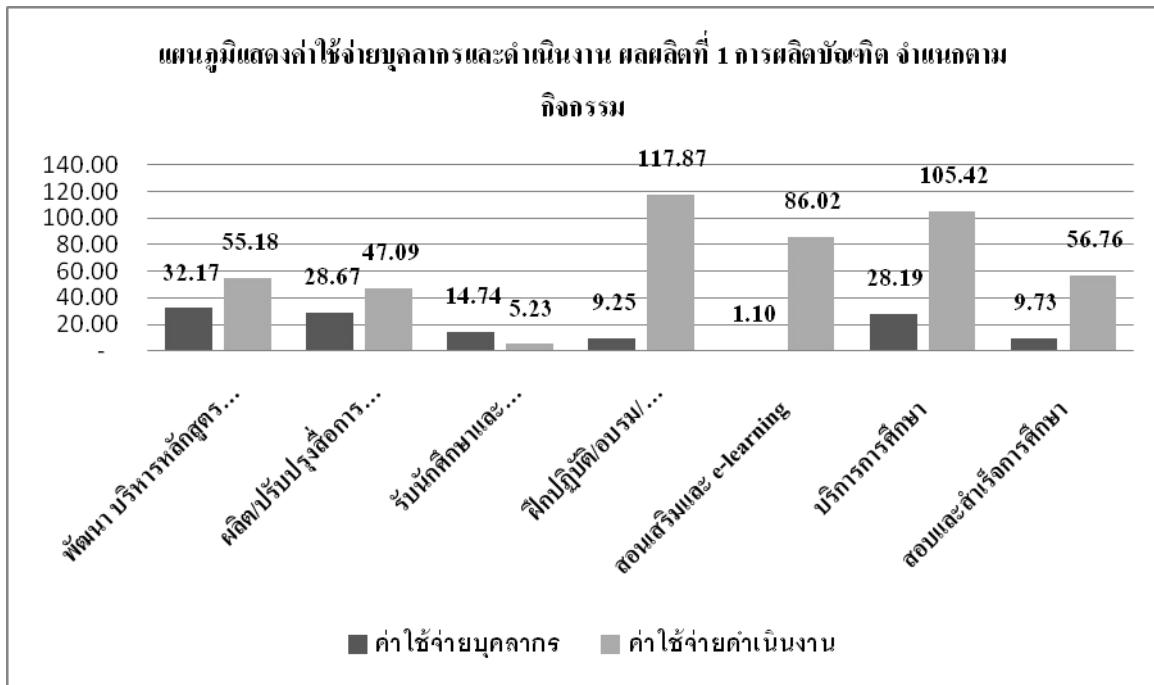
ผลผลิตที่ 1 การผลิตบัณฑิต ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 559,502,241.25 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 85,931,260.48 บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 473,570,980.77 บาท หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายบุคลากรของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมพัฒนา/ บริหารหลักสูตรและชุดวิชา ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 32,173,242.78 บาท รองลงมาได้แก่ กิจกรรมผลิต/ปรับปรุงสื่อการสอนและเผยแพร่ ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 28,666,236.17 บาท และกิจกรรมบริการการศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 28,191,343.04 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรน้อยที่สุดได้แก่ กิจกรรมสอนเสริมและ e – learning ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 1,101,790.75 บาท

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



86,016,840.69 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุด ได้แก่ กิจกรรมรับนักศึกษาและลงทะเบียนนักศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 5,234,672.84 บาท แสดงเป็นกราฟดังนี้

หน่วย : ล้านบาท



ภาพที่ 5 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 1 จำนวนตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

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

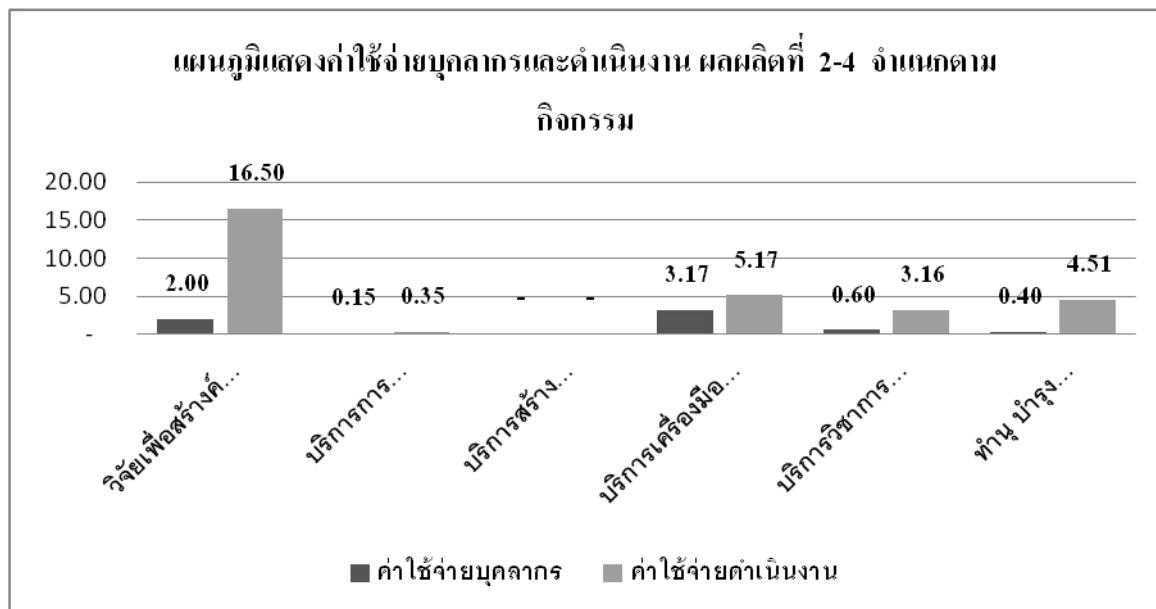
ผลผลิตที่ 3 การบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ค่าใช้จ่ายรวมทั้งสิ้น 12,598,974.78 บาท โดยแยกเป็นค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 3,927,052.89 บาทและใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 8,671,921.89 บาท หากจำแนกตามค่าใช้จ่ายบุคลากรของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น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

และหากจำแนกตามค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมบริการเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 5,165,290.30 บาท รองลงมา ได้แก่ กิจกรรมบริการวิชาการแก่สังคม ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 3,158,106.54 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุดคือ กิจกรรมบริการการเรียนรู้ตลอดชีวิต ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 348,525.05 บาท



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

หน่วย : ล้านบาท



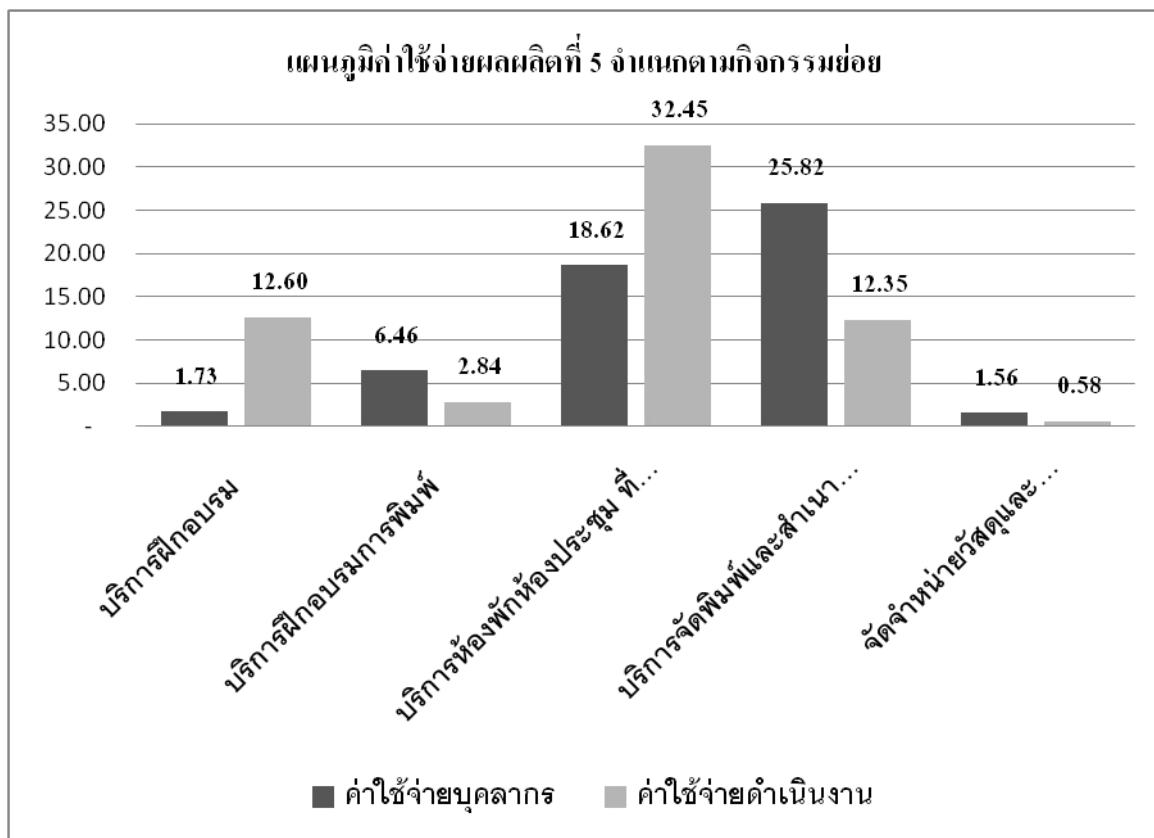
ภาพที่ 6 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 2 - 4 จำแนกตามกิจกรรมหลักและงบรายจ่าย

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 รองลงมาได้แก่ กิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและซักรีด ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 18,615,922.94 บาท และ กิจกรรมบริการฝึกอบรมการพิมพ์ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 6,455,969.07 บาท ส่วนกิจกรรมที่ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรน้อยที่สุดคือ กิจกรรมบริการฝึกอบรม ใช้ค่าใช้จ่ายบุคลากรทั้งสิ้น 1,725,503.40 บาท

และหากจำแนกตามค่าใช้จ่ายดำเนินงานของกิจกรรมหลักจะพบว่า กิจกรรมบริการห้องประชุม ที่พัก จัดเลี้ยงและซักรีด ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 32,446,119.34 บาท รองลงมาได้แก่ กิจกรรมบริการฝึกอบรม ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 12,598,213.09 บาท และ กิจกรรมบริการจัดพิมพ์และสำเนาเอกสาร ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 12,350,074.98 บาท ส่วนกิจกรรมหลักที่ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานน้อยที่สุดคือ กิจกรรมจัดทำหน่วยวัสดุและสื่อการศึกษา ใช้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้น 576,902.81 บาท และแสดงเป็นกราฟดังนี้



หน่วย : ล้านบาท



ภาพที่ 7 ผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ 5 จำแนกตามกิจกรรมและงบรายจ่าย

## 8. ข้อเสนอแนะ

การออกแบบระบบการจัดทำต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ มหาวิทยาลัยทราบถึงต้นทุนผลผลิต ต้นทุนกิจกรรมหลัก และต้นทุนกิจกรรมย่อย ซึ่งจะนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการ ทำงานให้เกิดประสิทธิภาพ ประหัด คุ้มค่ามากขึ้น ตลอดจนใช้เป็นข้อมูลเพื่อการบริหารทรัพยากร และยังช่วยให้ ผู้บริหารมีข้อมูลในการตัดสินใจกำหนดราคาผลผลิต และมีข้อมูลในการจัดสรรงบประมาณที่เป็นธรรมอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนผลผลิตสามารถนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มที่ และสามารถนำไปปฏิบัติได้ ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

### 8.1 ในระดับเชิงนโยบาย ควรดำเนินการดังนี้

- 1.) กำหนดให้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตเป็นตัวบ่งชี้ด้านประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานทุกหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อกระตุ้นให้เกิดการใช้งบประมาณอย่างประหัดและคุ้มค่า
- 2.) กำหนดให้ทุกหน่วยงานระบุกิจกรรมต่างๆที่ทำอย่างชัดเจน ซึ่งจะนำไปสู่การจัดเก็บต้นทุนที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจนว่าเกิดจากทำกิจกรรมหรือผลผลิตใด และส่วนงานหรือฝ่ายใดเป็นผู้ทำ ซึ่งเป็นผลให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานนั้นๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง



## 8.2 ในระดับหน่วยงาน

### 8.2.1 กองคลัง ความดำเนินการดังนี้

- 1) ควรจัดตั้งหน่วยงานและผู้รับผิดชอบที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดทำต้นทุนผลผลิตโดยเฉพาะ เนื่องจากการคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช จะต้องทำอย่างต่อเนื่องทุกปี และมีงานที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก อีกทั้งยังต้องประสานกับหน่วยงานต่างๆ ใน มสธ. เป็นระยะๆ เพื่อจัดเก็บข้อมูล ตลอดจนต้องตอบปัญหาให้กับหน่วยงานต่างๆ อยู่เนื่องๆ
- 2) ควรจัดทำรายงานต้นทุนผลผลิตในภาพรวม และแยกรายผลผลิตในทุกภาคการศึกษา และทำการเปรียบเทียบและวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม แยกตามหน่วยงาน พร้อมทั้งจัดเก็บข้อมูลด้านรายรับ(ในกรณีหน่วยงานที่มีรายรับ) และสรุปอุปกรณ์เป็นรายงานที่มีการเปรียบเทียบทั้งรายรับและต้นทุน ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารหน่วยงานทราบถึงผลการดำเนินงานเป็นระยะๆ อย่างน้อยในทุกภาคการศึกษา ทั้งนี้เพื่อหน่วยงานและมหาวิทยาลัยจะได้มีข้อมูลใช้ในการวางแผนเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานในปีต่อไป และยังเป็นการตอบสนองตัวบ่งชี้การประกันคุณภาพของมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช
- 2.1) ควรมีการจ้างที่ปรึกษามาทำการพัฒนาโปรแกรมคำนวณต้นทุนผลผลิต เพื่อให้สามารถออกแบบรายงานได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้องและมีประสิทธิภาพ โดยควรต้องออกแบบรายงานอย่างน้อยทุกภาคการศึกษาตามที่กรมบัญชีกลางกำหนด
- 2.2) จัดประชุมชิงปัญหัติการ (work shop) เพื่อพัฒนาเกณฑ์การปันส่วนให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องมาร่วมเข้าใจและทำความตกลงกัน เพื่อกำหนดเกณฑ์การปันส่วนที่สมเหตุสมผลและเป็นที่ยอมรับของทั้งผู้ปันส่วนและผู้รับปันส่วน

### 8.2.2 กองแผนงาน ความดำเนินการดังนี้

- 1) ในส่วนของเงินงบประมาณแผ่นดิน ควรต้องกำหนดรหัสค่าใช้จ่าย ตามผลผลิตและกิจกรรม เช่นเดียวกับเงินรายได้ของมหาวิทยาลัย ทั้งนี้เพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยนั้นคลอบคลุมทุกแหล่งเงิน และจะได้สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตได้ถูกต้องมากขึ้น
- 2) ควรมีการกำหนดรหัสค่าใช้จ่ายให้ถึงระดับหลักสูตรและชุดวิชา ทั้งนี้เพื่อจะได้สามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตของชุดวิชาต่างๆ และต้นทุนของหลักสูตรได้
  - 2.1) ควรนำผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยไปเป็นตัวบ่งชี้ประสิทธิภาพในการทำงานของแต่ละหน่วยงานในแต่ละปี ซึ่งจะมีผลทำให้หน่วยงานจะต้องวางแผนปรับปรุงกระบวนการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพ โดยอาจพิจารณาลด ตัดทอนหรือยกเลิกกิจกรรมที่ไม่จำเป็นลง หรือประยัดค ค่าใช้จ่ายบางรายการลง ซึ่งจะทำให้มหาวิทยาลัยใช้งบประมาณได้อย่างคุ้มค่ามากขึ้น



2.2) จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ (work shop) เพื่อตอกย้ำเรื่อง หน่วยนับของผลผลิตและกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน ตลอดจนพัฒนาโปรแกรมอย่างง่ายมาคำนวณหน่วยนับที่เป็นจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student: FTES) ตามหลักเกณฑ์ที่กรมบัญชีกลางกำหนด ทั้งนี้เพื่อให้เป็นมาตรฐานกับมหาวิทยาลัยอื่นๆ และสามารถคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตได้



## บรรณานุกรม

กรมบัญชีกลาง (2548) การจัดทำต้นทุนผลผลิตปีงบประมาณ 2548 จากข้อมูลในระบบ GFMIS 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

อัจฉรา ชีวะตระกูลกิจ (2542) การวางแผนธุรกิจ : แนวคิดและวิธีปฏิบัติ พิมพ์ครั้งที่ 2 นนทบุรี:

โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมารักษ์