

บทที่ 5

ผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การวิเคราะห์ต้นทุนในการผลิตบัณฑิตพยาบาล ประกอบด้วยขั้นตอนในการดำเนินงาน ดังนี้

5.1 การจัดหน่วยงานหรือฝ่ายต่างๆ ออกเป็นหน่วยต้นทุน

โดยพิจารณาหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กร รวมทั้งบทบาทในการจัดการเรียนการสอน จากการศึกษาโครงสร้างการบริหารงาน ของวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา จัดเป็นกลุ่มตามลักษณะการให้บริการทางการศึกษา ดังนี้

1) หน่วยงานที่ให้การสนับสนุนการศึกษา โดยกำหนดรหัสให้นำหน้าด้วย TC ประกอบด้วย

- 1) งานบริหารทั่วไป (TC1)
- 2) งานวิจัยและพัฒนา (TC2)
- 3) งานวิชาการและการสอน (TC3)

2) หน่วยงานที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรงโดยกำหนดรหัสให้นำหน้าด้วย AC ประกอบด้วย

- 1) งานกิจการนักศึกษา (AC1)
- 2) ภาควิชาต่างๆ ซึ่งมีดังนี้คือ
 - ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป (AC2)
 - ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล (AC3)
 - ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช (AC4)
 - ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ (AC5)
 - ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช (AC6)
 - ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์ (AC7)
 - ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน (AC8)
 - ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ (AC9)

5.2 การวิเคราะห์ต้นทุนของแต่ละหน่วยต้นทุน

ในการวิเคราะห์ต้นทุนตามประเภทของหน่วยต้นทุนจะทำการวิเคราะห์ทั้งต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม

1) การวิเคราะห์ต้นทุนทางตรงของแต่ละหน่วยต้นทุน

ต้นทุนทางตรง คือต้นทุนค่าแรง (labour cost) ต้นทุนค่าวัสดุ (material cost) และต้นทุนค่าลงทุน (capital cost)

ต้นทุนค่าแรงประกอบด้วย 2 ส่วน คือ

- ค่าแรงในรูปของเงินเดือน ค่าจ้างและค่าล่วงเวลา
- ค่าแรงในรูปผลตอบแทน และสวัสดิการอื่นๆ

ทั้งนี้ข้อมูลของบุคลากรที่นำมาวิเคราะห์ต้นทุนค่าแรง ได้แก่ อาจารย์ และบุคลากรในหน่วยงานต่างๆ ของวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา

การวิเคราะห์ต้นทุนค่าแรงจะต้องทำการรวบรวมต้นทุนค่าแรงของแต่ละหน่วยงานต้นทุนขั้นตอนนี้ถือว่ามีความสำคัญ แต่ค่อนข้างมีความยุ่งยากกรณีบุคลากรเดียวกัน ทำงานหลายหน่วยต้นทุน ตัวอย่างเช่น อาจารย์ประจำภาควิชาอาจจะไปทำงานในส่วนของงานกิจการนักศึกษาด้วย การสำรวจข้อมูลจะใช้แบบสำรวจกำหนดสัดส่วนต้นทุนบุคลากรรายบุคคล ซึ่งมีการจำแนกรายได้ตามงานที่ทำ ทั้งนี้อาจารย์สัดส่วนต้นทุนบุคลากรรายบุคคล ซึ่งมีการจำแนกรายได้ตามงานที่ทำ ทั้งนี้อาจารย์และบุคลากรมีอิสระในการใช้ดุลยพินิจในการบันทึกข้อมูลได้ในแต่ละงาน

ต้นทุนค่าวัสดุ (material costs)

นำข้อมูลต้นทุนค่าวัสดุ หรือต้นทุนงบดำเนินงาน รวมทั้งค่าสาธารณูปโภค งบประมาณหมวดค่าอาหาร แต่งกาย และหมวดค่าเงินอุดหนุนทั่วไป ซึ่งได้รวบรวมไว้แล้ว มาจัดสรรลงในแต่ละหน่วยงานต้นทุน

ต้นทุนค่าลงทุน (capital costs)

การวิจัยครั้งนี้ ใช้เกณฑ์การคำนวณค่าเสื่อมราคา ตามมาตรฐานของสำนักงานปลัดกระทรวงกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งเป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง (Straight – line Method) คือ เฉลี่ยค่าเสื่อมราคาเท่ากันทุกปีตลอดอายุการใช้งานของครุภัณฑ์แต่ละรายการ ยกเว้นรายการที่มีอายุการใช้งานเกินกำหนดแล้ว จะไม่นำมาคำนวณค่าเสื่อมราคา

หลังจากเก็บรวบรวมข้อมูลค่าเสื่อมราคาได้ครบถ้วนตามเกณฑ์ที่กำหนดแล้ว จึงนำค่าเสื่อมราคาซึ่งเป็นต้นทุนค่าลงทุนมาจัดสรรลงตามหน่วยต้นทุนต่างๆ ส่วนของสิ่งก่อสร้าง มีอาคารสิ่งก่อสร้างบางแห่ง ที่หน่วยต้นทุนหลายหน่วยต้นทุนใช้ร่วมกัน ได้แก่

- อาคารเรียน
- หอพักอาจารย์
- หอพักนักศึกษา

วิธีการคำนวณจัดสรรต้นทุนค่าลงทุนในส่วนนี้ได้พิจารณาส่วนที่ใช้ร่วมกันจากพื้นที่การใช้งานที่หน่วยงานนั้นดูแลหรือใช้ประโยชน์แล้วนำมาหาสัดส่วนจากค่าลงทุน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

วิธีการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนทางตรงพอสรุปได้ ดังตารางที่ 5.1

ตารางที่ 5.1 ประเภทแหล่งข้อมูลและวิธีการเก็บข้อมูลของต้นทุนค่าแรง ต้นทุนวัสดุและต้นทุนค่าลงทุน ปีพ.ศ 2547

ประเภท	แหล่งข้อมูล	วิธีการเก็บข้อมูล
1. ต้นทุนค่าแรง	<ul style="list-style-type: none"> - อาจารย์และเจ้าหน้าที่ - รายงานการใช้จ่ายเงินงบประมาณของวิทยาลัย ปีงบประมาณ 2547 - แบบสำรวจกำหนดสัดส่วนต้นทุนบุคลากรรายบุคคลตามภาระงานของวิทยาลัย - รายงานการใช้จ่ายเงินนอกงบประมาณปีงบประมาณ 2547 - แบบรายงานการเบิกค่าเดินทางไปราชการปีงบประมาณ 2547 	<ul style="list-style-type: none"> - สอบถามอาจารย์และเจ้าหน้าที่ในการใช้เวลาทำงานในหน่วยงานต่างๆ เพื่อจำแนกต้นทุนลงในหน่วยต้นทุน - คัดลอกข้อมูลจากรายงานและเอกสารที่เป็นแหล่งข้อมูล - จากการบันทึกของบุคลากรตามภาระงาน - คัดลอกข้อมูลจากรายงานและเอกสารที่เป็นแหล่งข้อมูล - คัดลอกข้อมูลจากรายงานและเอกสารที่เป็นแหล่งข้อมูล
2. ต้นทุนค่าวัสดุ	<ul style="list-style-type: none"> - รายงานการใช้จ่ายงบประมาณ 2547 	<ul style="list-style-type: none"> - คัดลอกข้อมูลจากรายงานและเอกสารที่เป็นแหล่งข้อมูล
3. ต้นทุนค่าลงทุน	<ul style="list-style-type: none"> - เอกสารทะเบียนคุมทรัพย์สิน 	<ul style="list-style-type: none"> - นำข้อมูลจากเอกสารที่เป็นแหล่งข้อมูลมาคำนวณต้นทุนจำแนกตามหน่วยต้นทุนต่างๆ

ในการวิเคราะห์ต้นทุนค่าแรงของหน่วยต้นทุนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นหน่วยต้นทุนที่ให้บริการ นักศึกษาโดยตรงและหน่วยต้นทุนฝ่ายสนับสนุน ได้รวบรวมข้อมูลมาจากแหล่งต่าง ๆ อาทิ แบบสำรวจ กำหนดสัดส่วนต้นทุนบุคลากรตามภาระงาน รายงานการใช้จ่ายงบประมาณและการสอบถามจาก อาจารย์ เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงาน ได้ต้นทุน ดังตารางที่ 5.2 ดังนี้

ตารางที่ 5.2 ต้นทุนค่าแรงและร้อยละ จำแนกตามหน่วยต้นทุน ปีพ.ศ. 2547

รหัส	หน่วยต้นทุน	ต้นทุนค่าแรง	ร้อยละ
TC1	งานบริหารทั่วไป	4,401,596	37.23
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	488,278	4.13
TC3	งานวิชาการและการสอน	692,810.9	5.86
AC1	งานกิจการนักศึกษา	1,588,972	13.44
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	452,809.9	3.83
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	942,270.1	7.97
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	504,829.8	4.27
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	892,614.8	7.55
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	490,642.5	4.15
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	723,550	6.12
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	365,321.8	3.09
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	279,016	2.36
	รวม	11,822,712	100

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา (2547)

ในการวิเคราะห์ต้นทุนค่าวัสดุของหน่วยต้นทุนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นหน่วยต้นทุนที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรงและหน่วยต้นทุนฝ่ายสนับสนุน ได้รวบรวมข้อมูลมาจาก รายงานการใช้จ่ายงบประมาณ 2547 ได้ต้นทุน ดังตารางที่ 5.3 ดังนี้

ตารางที่ 5.3 ต้นทุนค่าวัสดุและร้อยละ จำแนกตามหน่วยต้นทุน ปีพ.ศ. 2547

รหัส	หน่วยต้นทุน	ต้นทุนค่าวัสดุ	ร้อยละ
TC1	งานบริหารทั่วไป	1,407,013	30.5
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	143,007.9	3.1
TC3	งานวิชาการและการสอน	55,357.91	1.2
AC1	งานกิจการนักศึกษา	138,394.8	3
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	922,631.8	20
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	249,110.6	5.4
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	239,884.3	5.2
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	378,279	8.2
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	276,789.5	6
AC7	ภาควิชาการพยาบาลศูติศาสตร์	373,665.9	8.1
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	147,621.1	3.2
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	281,402.7	6.1
	รวม	4,613,159	100

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา (2547)

ในการวิเคราะห์ต้นทุนค่าลงทุนของหน่วยต้นทุนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นหน่วยต้นทุนที่ให้บริการ นักศึกษาโดยตรงและหน่วยต้นทุนฝ่ายสนับสนุน ได้รวบรวมข้อมูลมาจาก เอกสารทะเบียนคุณ ทรัพย์สิน ได้ต้นทุน ดังตารางที่ 5.4 ดังนี้

ตารางที่ 5.4 ต้นทุนค่าลงทุนและร้อยละ จำแนกตามหน่วยต้นทุน ปี พ.ศ. 2547

รหัส	หน่วยต้นทุน	ต้นทุนค่าลงทุน	ร้อยละ
TC1	งานบริหารทั่วไป	1,999,074	54.80
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	164,157.5	4.50
TC3	งานวิชาการและการสอน	83,902.74	2.30
AC1	งานกิจการนักศึกษา	554,487.6	15.20
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	404,921.9	11.10
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	200,637	5.50
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	43,775.34	1.20
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	41,951.37	1.15
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	32,831.51	0.90
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	54,719.18	1.50
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	16,415.75	0.45
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	51,071.23	1.40
	รวม	3,647,945	100

ที่มา : เอกสารทะเบียนคุณทรัพย์สิน ปี พ.ศ. 2547

หลังจากที่ได้มีการจำแนกต้นทุนของแต่ละหน่วยแล้ว สามารถสรุปต้นทุนรวมทางตรงทั้งหมดของหน่วยต้นทุนที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรงและหน่วยต้นทุนของฝ่ายสนับสนุนได้ดังตารางที่ 5.5 ดังนี้

ตารางที่ 5.5 ต้นทุนทางตรงทั้งหมดและร้อยละ จำแนกตามหน่วยงาน ปี พ.ศ. 2547

รหัส	หน่วยต้นทุน	ต้นทุนรวม	ร้อยละ
TC1	งานบริหารทั่วไป	7,807,683	38.88
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	795,443.4	3.96
TC3	งานวิชาการและการสอน	832,071.5	4.14
AC1	งานกิจการนักศึกษา	2,281,854	11.36
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	1,780,364	8.86
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	1,392,018	6.94
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	788,489.4	3.92
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	1,312,845	6.54
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	800,263.6	3.98
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	1,151,935	5.74
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	529,358.6	2.64
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	611,489.9	3.04
	รวม	20,083,816	100

2) การวิเคราะห์ต้นทุนทางอ้อมของแต่ละหน่วยต้นทุน

ต้นทุนทางอ้อมเป็นต้นทุนที่ถือว่าไม่ได้ใช้ในการบริการนักศึกษาโดยตรงแต่จะเป็นต้นทุนที่ได้มาจากหน่วยต้นทุนของฝ่ายสนับสนุนการศึกษาซึ่งประกอบไปด้วย งานบริหารทั่วไป (TC1) งานวิจัยและพัฒนา (TC2) และงานวิชาการและการสอน (TC3) ดังนั้นจึงต้องมีการกระจายต้นทุนของฝ่ายสนับสนุนการศึกษาไปยังหน่วยต้นทุนที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรงอันได้แก่ งานกิจกรรมนักศึกษา และภาควิชาต่าง ๆ 8 ภาควิชา ฉะนั้นจึงต้องสร้างเกณฑ์การกระจายต้นทุน จากหน่วยต้นทุนที่ไม่ได้บริการนักศึกษาโดยตรงมายังหน่วยต้นทุนที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรง โดยใช้เกณฑ์ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ เกณฑ์จำนวนบุคลากรและเกณฑ์จำนวนหน่วยกิต เป็นหลักในการกระจายต้นทุน

เมื่อกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนแล้ว ขั้นตอนต่อไปเริ่มจำแนกต้นทุนตามเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายดำเนินการเป็นเกณฑ์ก็จะมีการรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในปีงบประมาณ 2547 ของฝ่ายบริหารทั่วไปดังตารางที่ 5.6

ตารางที่ 5.6 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการงานบริหารทั่วไป (TC1) ปี พ.ศ. 2547

รหัส	ชื่อหน่วยต้นทุน	ค่าใช้จ่ายดำเนินการ	สัดส่วน
TC1	งานบริหารทั่วไป	1,872,276	0.30
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	211,400	0.03
TC3	งานวิชาการและการสอน	121,082	0.02
AC1	งานกิจการนักศึกษา	184,915	0.03
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	1,510,743	0.24
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	61,934	0.01
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	158,406	0.03
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	544,150	0.09
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	522,906	0.08
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	409,200	0.07
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	175,711	0.03
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	422,528	0.07
	รวม	6,195,251	1.00

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา (2547)

ในกรณีที่ใช้จำนวนบุคลากรเป็นเกณฑ์ที่จะมีการรวบรวมข้อมูลในปีงบประมาณ 2547 ของงานวิจัยและพัฒนา ดังตารางที่ 5.7

ตารางที่ 5.7 จำนวน บุคลากรของงานวิจัยและพัฒนา (TC2) ปี พ.ศ. 2547

รหัส	ชื่อหน่วยงาน	จำนวนบุคลากร	สัดส่วน
TC1	งานบริหารทั่วไป	10	0.26
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	1	0.03
TC3	งานวิชาการและการสอน	1	0.03
AC1	งานกิจการนักศึกษา	2	0.05
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	3	0.08
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	4	0.10
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	2	0.05
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	4	0.10
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	3	0.08
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	4	0.10
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	3	0.07
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	2	0.05
	รวม	39	1.00

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนีนี พะเยา (2547)

ในกรณีที่ใช้จำนวนหน่วยกิตเป็นเกณฑ์ก็จะมีรวบรวมหน่วยกิตทั้งหมด ของงานวิชาการและการสอน ดังตารางที่ 5.8

ตารางที่ 5.8 จำนวนหน่วยกิตของการจัดการเรียนการสอนงานวิชาการและการสอน (TC3)
ปี พ.ศ. 2547

รหัส	ชื่อหน่วยต้นทูน	จำนวนหน่วยกิต	สัดส่วน
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	71	0.63
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	7	0.05
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	7	0.05
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	15	0.10
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	7	0.05
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	7	0.05
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	8	0.06
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	2	0.01
	รวม	144	1.00

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา (2547)

หลังจากที่ได้มีการจัดสัดส่วนตามเกณฑ์ที่ได้กำหนดแล้วขั้นตอนถัดมาก็สรุปสัดส่วนทั้งหมดของหน่วยต้นทุนฝ่ายสนับสนุนการศึกษา ดังตารางที่ 5.9

ตารางที่ 5.9 สรุปสัดส่วนต้นทุนของหน่วยต้นทุนฝ่ายสนับสนุนการศึกษา (TC1-TC3) ปี พ.ศ. 2547

รหัส	ชื่อหน่วยต้นทุน	TC1	TC2	TC3
TC1	งานบริหารทั่วไป	0.30	0.26	0.00
TC2	งานแผนงานและพัฒนา	0.03	0.03	0.00
TC3	งานวิชาการและการสอน	0.02	0.03	0.00
AC1	งานกิจการนักศึกษา	0.03	0.05	0.00
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	0.24	0.08	0.63
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	0.01	0.10	0.05
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	0.03	0.05	0.05
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	0.09	0.10	0.10
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	0.08	0.08	0.05
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	0.07	0.10	0.05
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	0.03	0.07	0.06
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	0.07	0.05	0.01
	รวม	1	1	1

ที่มา: วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา (2547)

หลังจากที่ได้มีการสรุปสัดส่วนในภาพรวมทั้งหมดจากตารางที่ 5.9 จากนั้นก็จะต้องมีการปรับ
 ต้นทุนใหม่อีกครั้งหนึ่ง กล่าวคือ หน่วยงานที่ไม่ได้ให้บริการนักศึกษาโดยตรง จะจัดสรรต้นทุนไปยัง
 หน่วยงานที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรงจนกระทั่งไม่มีต้นทุนเหลืออยู่ เมื่อพิจารณา งานบริหารทั่วไปซึ่ง
 เป็นหน่วยงานฝ่ายสนับสนุน จะกระจายต้นทุนของตนเองให้กับภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและ
 การศึกษาทั่วไป ทำให้ต้นทุนของภาควิชาดังกล่าวเพิ่มขึ้นจากเดิม 0.24 เป็น 0.54 เหตุที่มีการกระจาย
 ต้นทุนให้กับภาควิชาดังกล่าวทั้งหมด เนื่องจากภาควิชาวิทยาศาสตร์ฯ ได้ใช้วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ
 ตลอดจนค่าแรงงานต่าง ๆ อันเกี่ยวข้องกับงานบริหารทั่วไป

ส่วนงานวิจัยและพัฒนาได้กระจายต้นทุนให้กับภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช จากเดิมเท่ากับ
 0.05 เป็น 0.06 และภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์ จากเดิม 0.10 เป็น 0.12 เนื่องจากว่าภาควิชาทั้งสอง
 ได้ใช้ต้นทุนค่าแรง ค่าวัสดุ ตลอดจน ค่าลงทุนจากงานวิจัยและพัฒนา

ส่วนงานวิชาการและการสอน ไม่ได้กระจายต้นทุนให้กับหน่วยงานใด เนื่องจากเป็น
 หน่วยงานที่ให้บริการนักศึกษาโดยตรง ดังนั้นจึงไม่มีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนแต่ประการใด

สรุปได้ว่าหน่วยงานที่ไม่ได้ให้บริการนักศึกษาโดยตรง (TC1 ถึง TC 3) จะถูกปรับให้เป็น 0.00
 ทั้งหมด ดังตารางที่ 5.10

ตารางที่ 5.10 สัดส่วนการกระจายต้นทุนเมื่อปรับแล้ว

รหัส	ชื่อหน่วยต้นทุน	TC1	TC2	TC3
TC1	งานบริหารทั่วไป	0.00	0.26	0.00
TC2	งานวิจัยและพัฒนา	0.03	0.00	0.00
TC3	งานวิชาการและการสอน	0.02	0.03	0.00
AC1	งานกิจการนักศึกษา	0.03	0.05	0.00
AC2	ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	0.54	0.08	0.63
AC3	ภาควิชาพื้นฐานการพยาบาล	0.01	0.10	0.05
AC4	ภาควิชาการพยาบาลกุมารเวช	0.03	0.06	0.05
AC5	ภาควิชาการพยาบาลผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	0.09	0.10	0.10
AC6	ภาควิชาการพยาบาลจิตเวช	0.08	0.08	0.05
AC7	ภาควิชาการพยาบาลสูติศาสตร์	0.07	0.12	0.05
AC8	ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชน	0.03	0.07	0.06
AC9	ภาควิชาการบริหารและพัฒนาวิชาชีพ	0.07	0.05	0.01
	รวม	1	1	1

จากนั้นหาต้นทุนทั้งหมดโดยสร้างสมการเส้นตรง

ต้นทุนรวมทั้งหมด	= ต้นทุนทางตรงทั้งหมด + ต้นทุนทางอ้อมทั้งหมด
FULL COST (FC)	= TOTAL DIRECT COST (TDC) + TOTAL INDIRECT COST (TIC)

$$FC (TC1) = TDC (TC1) + 0.26 FC (TC2) \text{-----} --(1)$$

$$FC (TC2) = TDC (TC2) + 0.03 FC (TC1) \text{-----} --(2)$$

$$FC (TC3) = TDC (TC3) + 0.02 FC (TC1) + 0.03 FC (TC2) \text{-----} --(3)$$

$$FC (AC1) = TDC (AC1) + 0.03 FC (TC1) + 0.05 FC (TC2) \text{-----} --(4)$$

$$FC (AC2) = TDC (AC2) + 0.54 FC (TC1) + 0.08 FC (TC2) + 0.63 FC (TC3) \text{-----} --(5)$$

$$FC (AC3) = TDC (AC3) + 0.01 FC (TC1) + 0.1 FC (TC2) + 0.05 FC (TC3) \text{-----} --(6)$$

$$FC (AC4) = TDC (AC4) + 0.03 FC (TC1) + 0.06 FC (TC2) + 0.05 FC (TC3) \text{-----} --(7)$$

$$FC (AC5) = TDC (AC5) + 0.09 FC (TC1) + 0.1 FC (TC2) + 0.1 FC (TC3) \text{-----} --(8)$$

$$FC (AC6) = TDC (AC6) + 0.08 FC (TC1) + 0.08 FC (TC2) + 0.05 FC (TC3) \text{-----} --(9)$$

$$FC (AC7) = TDC (AC7) + 0.07 FC (TC1) + 0.12 FC (TC2) + 0.05 FC (TC3) \text{-----} --(10)$$

$$FC (AC8) = TDC (AC8) + 0.03 FC (TC1) + 0.07 FC (TC2) + 0.06 FC (TC3) \text{-----} --(11)$$

$$FC (AC9) = TDC (AC9) + 0.07 FC (TC1) + 0.05 FC (TC2) + 0.01 FC (TC3) \text{-----} --(12)$$

หมายเหตุ : สมการ(1) ค่า FC(TC1) และค่า FC(TC3) เท่ากับ 0

สมการ(2) ค่า FC(TC2) และค่า FC(TC3) เท่ากับ 0

สมการ(3) ค่า FC(TC3) เท่ากับ 0

นำผลลัพธ์ที่ได้ ไปแทนค่าในสมการที่ (4) ถึง (12) จะได้ต้นทุนรวมของวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยาในการผลิตบัณฑิตหลักสูตรพยาบาลศาสตร์ นอกจากนี้สามารถทราบต้นทุนทางอ้อมได้ โดยนำต้นทุนรวมลบด้วยต้นทุนทางตรง ดังตารางที่ 5.11

ตารางที่ 5.11 ต้นทุนทางตรง/ต้นทุนทางอ้อมและต้นทุนรวมของหน่วยต้นทุนที่ให้บริการนักศึกษา
โดย ตรงปีพ.ศ. 2547

หน่วยต้นทุน	ต้นทุนทางตรง	ร้อยละ	ต้นทุนทางอ้อม	ร้อยละ	ต้นทุนรวม	ร้อยละ
1. งานกิจการนักศึกษา	2,281,854	11.36	294,213	3	2,576,067.49	12.83
2. ภาควิชาวิทยาศาสตร์ พื้นฐานและการศึกษาทั่วไป	1,780,364	8.86	5,090,469	54	6,870,832.71	34.20
3. ภาควิชาพื้นฐานการ พยาบาล	1,392,018	6.94	235,790	2	1,627,807.58	8.11
4. ภาควิชาการพยาบาล กุมารเวช	788,489.4	3.92	355,829	4	1,144,318.32	5.70
5. ภาควิชาการพยาบาล ผู้ใหญ่และผู้สูงอายุ	1,312,845	6.54	933,228	10	2,246,072.57	11.18
6. ภาควิชาการพยาบาล จิตเวช	800,263.6	3.98	780,459	8	1,580,723.03	7.87
7. ภาควิชาการพยาบาล สูติศาสตร์	1,151,935	5.74	741,195	8	1,893,130.12	9.43
8. ภาควิชาการพยาบาล อนามัยชุมชน	529,358.6	2.64	376,454	4	905,812.75	4.51
9. ภาควิชาการบริหารและ พัฒนาวิชาชีพ	611,489.9	3.04	627,561	7	1,239,051.06	6.42
รวม	10,648,618	100	9,435,198	100	20,083,815.63	100

การศึกษาครั้งนี้ นำเสนอผลการคำนวณหาต้นทุนต่อหัวของนักศึกษา คือ

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษา} &= \frac{\text{ต้นทุนรวมทั้งหมด}}{\text{จำนวนศึกษาทั้งหมดของหลักสูตร}} \\ \text{ต้นทุนต่อหัวนักศึกษา} &= \frac{20,083,815.63}{226} \\ &= 88,866 \text{ บาท/หัว/หลักสูตร} \\ &= 22,217 \text{ บาท/ปี} \end{aligned}$$

5.3 สรุปผลการศึกษา

ผลการศึกษาพบว่า วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา ใช้ต้นทุนในการผลิตบัณฑิต หลักสูตรพยาบาลเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 20,083,815.63 บาท และมีต้นทุนต่อหัวในการผลิตหลักสูตรพยาบาลศาสตร์ เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 88,866 บาท เฉลี่ยต้นทุนต่อหัวต่อปี เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 22,217 บาท

หากพิจารณาตามหน่วยต้นทุนพบว่า ภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไปมีต้นทุนสูงสุดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 6,870,832.71 บาท คิดเป็นร้อยละ 34.20 ส่วนภาควิชาที่มีต้นทุนต่ำสุด ได้แก่ ภาควิชาการพยาบาลอนามัยชุมชนคิดเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 905,812.75บาท คิดเป็นร้อยละ 4.51

ผลการศึกษาพบว่าต้นทุนที่วิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา ได้ใช้ในการผลิตบัณฑิต หลักสูตรพยาบาลศาสตร์ เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 20,083,815.63 บาท หากเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ได้รับการจัดสรรซึ่งมีจำนวนเพียง 16,435,827.73 บาท ซึ่งถือว่าเป็นต้นทุนที่สูงแต่อย่างไรก็ตามในส่วนที่เกินนี้ทางวิทยาลัยฯ ได้ใช้เงินนอกงบประมาณ

ส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายต่อหัว พบว่ามีต้นทุนตลอดหลักสูตรเท่ากับ 88,866 บาท และต้นทุนเฉลี่ยต่อปีเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 22,217 บาท ซึ่งหากเปรียบเทียบกับการศึกษาของ พิมพรรณ รัตนโกมล และคณะ พบว่ามีความแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย คือมีจำนวนต้นทุนในการผลิตบัณฑิตเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 20,724บาท เนื่องจากว่าวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา มีจำนวนบุคลากรและจำนวนนักศึกษาไม่แตกต่างกันมากนัก แต่หากจะเปรียบเทียบการศึกษาของสมจิต ตั้งวงศ์ไชย มีต้นทุนเท่ากับ

31,572.46 บาท ก็จะต่ำกว่า ทั้งนี้เนื่องจากการศึกษาของสมจิต ตั้งวงศ์ไชย ทำการศึกษาวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี สรรพสิทธิ์ประสงค์ ซึ่งเป็นวิทยาลัยที่มีอาจารย์จำนวนมากและมีอายุราชการค่อนข้างมาก ทำให้เงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งก็เพิ่มสูงมากขึ้นตาม นอกจากนี้เมื่อเปรียบเทียบกับงานที่พิมพ์ธรรม รัตนโกมลและคณะได้อ้างถึง เช่นงานวิจัยของยุวดี วัฒนานนท์และคณะ (2543) มีต้นทุนทั้งหลักสูตรคณะพยาบาลศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหิดลเท่ากับ 109,927.627 บาท ทั้งนี้อาจมีสาเหตุเนื่องจาก สภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน และมูลค่าการลงทุนก็มีความแตกต่างกัน เป็นต้น

เมื่อพิจารณาต้นทุนตามหน่วยต้นทุนนั้น พบว่าภาควิชาวิทยาศาสตร์พื้นฐานและการศึกษาทั่วไปมีต้นทุนค่อนข้างสูง เนื่องจากว่า จำนวนหน่วยกิตที่เรียนและทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้ในการเรียนการสอนค่อนข้างมาก อาทิ ห้องปฏิบัติการ เครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้ในห้องปฏิบัติการ และการจ้างอาจารย์พิเศษมาสอน ส่วนภาควิชาที่มีต้นทุนต่ำที่สุด ภาควิชาอนามัยชุมชน อาจจะมีสาเหตุเนื่องจากจำนวนอาจารย์ที่รับผิดชอบและส่วนใหญ่จะออกฝึกปฏิบัติงานในแหล่งฝึกงานภายนอกสถาบัน

ผลการวิเคราะห์อัตราส่วนระหว่างค่าแรง ต่อค่าวัสดุ ต่อค่าลงทุน

ตารางที่ 5.12 ผลการวิเคราะห์อัตราส่วน ระหว่างค่าแรงต่อค่าวัสดุต่อค่าลงทุน

หลักสูตร	ต้นทุน			อัตราส่วน		
	ค่าแรง	ค่าวัสดุ	ค่าลงทุน	ค่าแรง	ค่าวัสดุ	ค่าลงทุน
พยาบาลศาสตร์	11,822,712	4,613,159	3,647,945	1	0.39	0.30

จากตารางที่ 5.12 อัตราส่วนระหว่างค่าแรงต่อค่าวัสดุต่อค่าลงทุน ได้เท่ากับ 1:0.39:0.30 แสดงให้เห็นว่ามีการใช้ต้นทุนค่าแรงที่มากกว่า ทั้งนี้เนื่องจาก มีการใช้บุคลากรในการผลิตที่ค่อนข้างมาก ได้แก่ อาจารย์ ลูกจ้างชั่วคราว ลูกจ้างประจำ หรืออาจารย์พิเศษที่ได้เชิญมาสอนหรือเป็นวิทยากรให้นักศึกษา ตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่า นอกเหนือจากเงินเดือนที่ได้รับแล้วยังมีเงินประจำตำแหน่งประกอบกับอายุราชการก็ทำให้ต้นทุนค่าแรงสูงกว่าต้นทุนอื่น ๆ ส่วนต้นทุนค่าวัสดุ ต้นทุนค่าลงทุนนั้น พบว่ามีสัดส่วนต้นทุนที่น้อยกว่าต้นทุนค่าแรง ทั้งนี้อาจจะเนื่องมาจาก มีการใช้ทรัพยากร

ร่วมกันของแต่ละหน่วยต้นทุนทำให้เกิดการประหยัดขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้นทุนค่าลงทุน เช่น อาคารเรียน หอพัก ห้องประชุม เป็นต้น

หากพิจารณาเปรียบเทียบกับการศึกษาต้นทุนของพิมพรรณ รัตนโกมล และคณะ (2545) ซึ่งมีสัดส่วนของเท่ากับ 1:0.5:0.92 จะเห็นได้ว่าสัดส่วนของต้นทุนค่าลงทุนมากกว่าต้นทุนค่าวัสดุทั้งนี้อาจเนื่องมาจาก การก่อสร้างอาคารเรียน หรือ ห้องประชุม ที่เพิ่งสร้างในปีงบประมาณนั้นมีมูลค่าที่สูง ส่วนการศึกษาของจันทิมา ชัยมงคล และคณะ (2541) พบว่ามีสัดส่วนเท่ากับ 1:1.5:2.1 ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับการศึกษาของพิมพรรณ รัตนโกมล และคณะ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสัดส่วนระหว่างต้นทุนค่าลงทุนและต้นทุนค่าวัสดุแต่อย่างไรก็ดีเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนค่าแรง จะมีสัดส่วนที่สูงกว่า อาจจะเป็นเนื่องจากมีนักศึกษาจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับบุคลากรของหน่วยงาน หรือเงินเดือน ค่าตอบแทนของอาจารย์ ยังมีน้อยทำให้ต้นทุนค่าแรงต่ำกว่าต้นทุนอื่น ๆ ส่วนการศึกษาของวงเดือน จินดาวัฒนะ (2535) ที่ได้สัดส่วนเท่ากับ 6:3:1 แสดงให้เห็นมีสัดส่วนของต้นทุนค่าแรงที่มากกว่าต้นทุนอื่น ๆ เนื่องจากมีค่าจ้างแรงงาน ค่าตอบแทนอื่น ๆ หรือสวัสดิการค่อนข้างสูง หรือค่าตอบแทนแก่อาจารย์พิเศษ การเปิดคลินิกชุมชน แล้วแต่กรณี แต่อย่างไรก็ดี ไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับงานวิจัยนี้ได้เนื่องจากว่า การศึกษาของวงเดือน จินดาวัฒนะ เป็นการศึกษาต้นทุนของหลักสูตรเจ้าพนักงานเภสัชกรรม ซึ่งมีจำนวนหน่วยกิตของหลักสูตรที่ต่างจากหลักสูตรพยาบาลศาสตร์ และระยะเวลาที่ศึกษาตามหลักสูตรเจ้าพนักงานเภสัชกรรมมีเพียง 2 ปีเท่านั้น

5.4 ข้อจำกัดในการศึกษา

ขอแยกพิจารณาในแต่ละประเด็น ดังนี้คือ

1) ข้อมูลต้นทุนค่าแรง ในการเก็บข้อมูลใช้แบบสำรวจกำหนดต้นทุนรายบุคคล ซึ่งบุคลากรมีดุลยพินิจในการบันทึกข้อมูลของตนเองตามภาระงานที่ได้รับผิดชอบ ทำให้พบอุปสรรคคือข้อมูลต้นทุนค่าแรงในแต่ละหน่วยต้นทุนนั้น มีความแตกต่างกันและยังไม่สมบูรณ์ครบถ้วน เพราะในเนื้อหาสาระของต้นทุนค่าแรงนั้นประกอบไปด้วยข้อมูลที่เป็นค่าแรงในรูปของสวัสดิการ เช่น ค่ารักษาพยาบาล พบว่าบางรายไม่ได้เบิกค่ารักษาพยาบาลทั้งที่ได้รับใบเสร็จรับเงินเรียบร้อยแล้ว ทำให้ต้นทุนค่าแรงที่คำนวณได้ต่ำกว่าความเป็นจริง

นอกจากนี้ ยังพบว่าอาจารย์ในแต่ละภาควิชาไปทำงานในส่วนหน่วยต้นทุนอื่นๆ แต่ไม่ได้บันทึกภาระงานไว้ ถือเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ต้นทุนมีความคลาดเคลื่อน

2) ข้อมูลวัสดุ ปัญหาที่พบได้แก่ การลงบันทึกการนำวัสดุไปใช้ในงานหรือโครงการต่าง ๆ ถึงแม้ในแต่ละปีงบประมาณจะได้มีการกำหนดสัดส่วนการใช้วัสดุของแต่ละภาควิชาไว้ก็ตาม แต่เนื่องจากมีโครงการพิเศษเกิดขึ้นมากมายในปีงบประมาณนั้น จึงทำให้การเบิกจ่ายวัสดุยังไม่เป็นไปตามที่กำหนด นอกจากนี้ยังมีวัสดุประเภทสื่อการสอนที่ทางหน่วยต้นทุนใช้ก็จำแนกยาก เพราะบางครั้งหน่วยต้นทุนหลายหน่วยมีส่วนร่วมในการใช้วัสดุหรือสื่อการสอนนั้น ๆ ประเด็นปัญหาอื่น ๆ ที่พบคือ การจำแนกวัสดุว่าจะใช้กับนักศึกษาหลักสูตรใดบ้าง ซึ่งในวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยาได้ทำการเปิดสอน 2 หลักสูตรคือ 1. หลักสูตรพยาบาลศาสตร์และ 2. หลักสูตรประกาศนียบัตรพยาบาลศาสตร์ (ต่อเนื่อง) และการนำวัสดุไปใช้ในการเรียนการสอนยังขาดความชัดเจน จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

3) ข้อมูลค่าลงทุน สภาพปัญหาจะคล้ายคลึงกับข้อมูลวัสดุ เนื่องจากครุภัณฑ์หลายประเภทที่มีการใช้งานร่วมกันของแต่ละหน่วยต้นทุน แม้กระทั่งอาคารเรียนซึ่งมีนักศึกษาทั้ง 2 หลักสูตรมาใช้ร่วมกันเป็นต้น ในการวิจัยนี้ได้พยายามคำนวณโดยใช้ระยะเวลาของหน่วยต้นทุนที่มาใช้บริการ นอกจากนี้ห้องประชุมบางแห่งก็ต้องการใช้การเรียนการสอน ซึ่งทำให้ต้นทุนมีความคลาดเคลื่อนเพราะในบางครั้งเจ้าหน้าที่ไม่ได้ลงบันทึกการใช้ห้องประชุมเพื่อวัตถุประสงค์ใด หรือบางครั้งได้ลงบันทึกแต่ความชัดเจนและความครบถ้วน ในประเด็นอื่น ก็พบว่า ที่ดินที่ใช้ไม่ได้้นำคำนวณร่วมด้วย เนื่องจากเป็นที่ดินที่ได้รับบริจาค จึงทำให้ต้นทุนค่าลงทุนต่ำกว่าความเป็นจริง

ในการศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาข้อมูลตามปีงบประมาณคืออยู่ในช่วงตุลาคม-กันยายนของปีถัดไป ซึ่งจะคาบเกี่ยวกับปีการศึกษาซึ่งปีการศึกษาจะเริ่มในเดือนมิถุนายน- พฤษภาคมของปีถัดไป ทำให้ข้อมูลอาจคลาดเคลื่อน ดังเช่น การศึกษาของพิมพรรณ รัตนโกมลและคณะ (2545) ได้อ้างถึงการศึกษาของเพชรน้อย สิงห์ช่างชัยและคณะ(2544) ว่าการเก็บข้อมูลย้อนหลัง 4 ปี ของปีงบประมาณจะทำให้ผลลัพธ์ถูกต้องแม่นยำยิ่งขึ้น

5.5 ข้อเสนอแนะ

1) ในการคำนวณต้นทุนในงานวิจัยนี้ ไม่ได้นำข้อมูลต้นทุนของแหล่งฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษามาคิดคำนวณ ดังนั้นในการศึกษาครั้งต่อไป ควรได้นำข้อมูลดังกล่าวมาศึกษาเพิ่มเติม เพื่อให้ต้นทุนการผลิตบัณฑิตใกล้เคียงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น

- 2) จากที่กล่าวมาแล้ว ในการคำนวณต้นทุนในครั้งนี้เป็นการคำนวณในช่วงปีงบประมาณ 2547 และไม่ตรงกับปีการศึกษา ทำให้การศึกษาข้อมูลเกิดความคลาดเคลื่อน ดังนั้นจึงควรนำปีงบประมาณย้อนหลังมาเฉลี่ย
- 3) ในส่วนที่เป็นข้อมูลค่าลงทุนที่เป็นที่ดิน ควรนำมาคำนวณร่วมด้วยตามราคาประเมินหรือราคาซื้อขายกัน เพื่อให้ข้อมูลมีความสมบูรณ์มากขึ้น
- 4) การบันทึกการใช้วัสดุต่าง ๆ ควรมีการแยกกิจกรรมให้ชัดเจน เพื่อให้เกิดความสะดวกในการนำข้อมูลไปอ้างอิง
- 5) การบันทึกข้อมูลค่าแรง ควรมีการติดตามการเบิกจ่ายหรือการใช้สวัสดิการของรัฐหรือเอกชนในแต่ละปีงบประมาณ และทำการสรุปรายงานประจำปี
- 6) ควรมีการเก็บข้อมูลที่เป็นค่าใช้จ่ายจริงของนักศึกษามาประกอบการพิจารณาเพื่อให้ทราบถึงต้นทุนทั้งหมดอย่างแท้จริง
- 7) เนื่องจากวิทยาลัยพยาบาลบรมราชชนนี พะเยา มีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรและการบริหารงานบ่อย ๆ ทำให้การคำนวณต้นทุนเกิดความผิดพลาดขึ้นได้ เช่นการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารทำให้เกิดการทำงานที่ซ้ำซ้อนจำแนกต้นทุนค่อนข้างยาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งบุคลากรสายอาจารย์ประจำที่จะต้องทำงานให้แก่หน่วยต้นทุนต่าง ๆ ดังนั้นควรมีการบันทึกภาระงานให้ชัดเจนขึ้น