

## บทที่ 2

### แนวความคิดและทฤษฎี

#### 2.1 แนวความคิด

ข้อบังคับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัย พ.ศ. 2538<sup>8</sup> โดยผ่านความคิดเห็นจากสภามหาวิทยาลัยและได้นำเสนอนายกสภามหาวิทยาลัยลงนามประกาศใช้เมื่อ 15 สิงหาคม 2538 มีสาระสำคัญของข้อบังคับ ดังนี้ “ด้วยสภามหาวิทยาลัยได้พิจารณาเห็นสมควรให้มีการจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัย เพื่อให้การบริหารมีประสิทธิภาพ มีความเป็นอิสระ คล่องตัว สามารถพึ่งตัวเองได้โดยมีการบริหารที่ไม่เป็นระบบราชการเพื่อใช้สำหรับจัดตั้งองค์กรของมหาวิทยาลัย ที่มีความพร้อม และประสงค์จะใช้ระบบการบริหารดังกล่าว ตลอดจนเพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนามหาวิทยาลัยสู่รูปแบบมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบาลต่อไป ดังนั้น จึงสมควรกำหนดให้มีการจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยขึ้น” การจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัย มีหลักการสำคัญดังนี้

1. ดำเนินพันธกิจเฉพาะด้านใดด้านหนึ่งเป็นสำคัญ โดยให้อยู่ในกรอบวัตถุประสงค์ และนโยบายของมหาวิทยาลัยในด้านการศึกษา การวิจัย การบริการทางวิชาการแก่สังคม และการทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม รวมทั้งกิจการอื่นๆ ตามที่สภามหาวิทยาลัยกำหนด
2. มีระบบบริหารและจัดการที่เป็นอิสระจากระบบราชการ ไม่เป็นระบบราชการที่ซ้ำซ้อนกับมหาวิทยาลัย และไม่มุ่งแสวงหากำไร
3. สามารถแสวงหาและระดมทรัพยากร เพื่อให้มีรายได้พอเพียงกับการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพและสามารถพัฒนาองค์กรต่อไปได้
4. เป็นองค์กรที่ขึ้นตรงต่อมหาวิทยาลัย แต่อาจอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะหรือส่วนราชการที่เทียบเท่าคณะ
5. เป็นองค์กรเพื่อปฏิบัติงานอย่างถาวร หรืออาจปฏิบัติงานตามภาระกิจเฉพาะที่มีกำหนดเวลาสิ้นสุดไว้ชัดเจน
6. เป็นองค์กรที่มีระบบการบริหารทั่วไป การบริหารบุคคล การบริหารการเงินและพัสดุตามลักษณะเฉพาะของแต่ละองค์กร

ให้สภามหาวิทยาลัยเป็นผู้อนุมัติการจัดตั้งองค์กรและเป็นผู้อนุมัติงบประมาณประจำปีขององค์กร ให้องค์กรเสนอรายงานประจำปีต่อสภามหาวิทยาลัยเพื่อให้การรับรองให้สภามหาวิทยาลัย โดยคำแนะนำของอธิการบดี แต่งตั้งรองอธิการบดีหนึ่งคนเป็นผู้รับผิดชอบการดำเนินงานทุกองค์กร<sup>9</sup>

<sup>8</sup> สภามหาวิทยาลัย, ข้อบังคับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัย พ.ศ. 2538 โดยสภามหาวิทยาลัย, (เชียงใหม่: สภา, 2538), หน้า 1-2.

<sup>9</sup> ฎีกาผนวก ก. หน้า 100.

แนวความคิดองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไร Emerson O. Henke<sup>10</sup> กล่าวคำจำกัดความ องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรไว้ว่า องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรคือองค์กรทางเศรษฐศาสตร์ที่ไม่มีผลกำไรให้กับเจ้าของ ให้บริการที่เป็นประโยชน์แก่สังคม การสนับสนุนทางการเงินที่ได้รับไม่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนให้กับนิติบุคคลหรือองค์กรที่มุ่งหวังกำไร องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรอาจวางแผนให้มีรายได้ไม่น้อยกว่าค่าใช้จ่ายในแต่ละช่วงเวลาได้ การดำเนินการเช่นนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เพื่อการบริหารเท่านั้น

ส่วน Robert N. Anthony and Regina E. Herzlinger<sup>11</sup> ให้คำจำกัดความ องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรไว้ว่า องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรคือ องค์กรที่มีเป้าหมายบางอย่างนอกเหนือไปจากการทำกำไรให้กับเจ้าของ เป้าหมายส่วนใหญ่คือการให้บริการ โดยมีลักษณะสำคัญขององค์กร<sup>12</sup> ดังนี้

1. ไม่มีการวัดผลกำไร มีการวัดประสิทธิผลในการทำงานด้านอื่นและประสิทธิภาพระหว่างสิ่งนำเข้าและผลงาน เป้าหมายส่วนใหญ่คือ การให้บริการให้มากที่สุดเท่าที่ทรัพยากรอำนวยได้ จุดคุ้มทุนในระยะยาวคือผลงานออกมาเท่ากับสิ่งนำเข้าไป โดยผลงานที่ออกมานั้นจะไม่เป็นสภาพทางการเงิน ข้อดีคือ ขาดเกณฑ์การวัดที่สำคัญ ความยากในการเปรียบเทียบต้นทุนกับผลประโยชน์ ความยากในการวัดประสิทธิผล เป็นการรวมอำนาจการตัดสินใจ ความยากในการเปรียบเทียบระหว่างองค์กร

2. แนวโน้มลักษณะองค์กรส่วนมากจะเป็น องค์กรเพื่อการบริหาร ซึ่งเป็นการใช้แรงงานเป็นส่วนมากและยากต่อการควบคุมตรวจสอบ และควบคุมคุณภาพ

3. ยึดมั่นในเป้าหมายและกลยุทธ์ องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรมีเสรีภาพในการเปลี่ยนเป้าหมายน้อยมากและเป็นไปได้อย่างช้าๆ ต้องยึดมั่นในเป้าหมายที่ผู้ให้ทุนสนับสนุนมากกว่าเป้าหมายของผู้บริหาร

4. มีการพึ่งพาถูกค่าในการสนับสนุนทางการเงินน้อยมาก องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรมักจะไม่มีการเชื่อมต่อระหว่างผู้รับบริการและผู้ให้การสนับสนุน

5. แนวโน้มลักษณะองค์กรส่วนมากจะเป็น องค์กรสายวิชาชีพเช่น แพทย์ นักวิทยาศาสตร์ อาจารย์ นักการศึกษา ซึ่งมักจะทำงานโดยอิสระ และมีมาตรฐานวิชาชีพ

6. มีความแตกต่างในการปกครอง องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรบางครั้งมีระบบการรับผิดชอบที่ไม่ชัดเจน กรรมการอำนวยการอาจจะถูกแต่งตั้งตามความสนใจของสาธารณะ อาจจะเป็นผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน และมักจะไม่ได้รับค่าตอบแทน ปกติกรรมการอำนวยการจะมีบทบาทโดยในเวลาที่ปัญหาเท่านั้น

<sup>10</sup> Emerson O. Henke, *Accounting for Nonprofit Organizations* (3<sup>rd</sup> ed. New York, N.Y.: Kent, 1983), p 1.

<sup>11</sup> Robert N. Anthony and Regina E. Herzlinger, *Management Control in Nonprofit Organizations* (2<sup>nd</sup> ed. Chicago, Ill.:Richard D. Irwin,1980), p 31.

<sup>12</sup> Ibid., p 34.

7. มีความแตกต่างในการบริหารระดับสูง ในบางองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไร ผู้บริหารโดยมากจะไม่รับผิดชอบทุกด้านและคำตอบแทนที่ผู้บริหารได้รับนั้นน้อยมากและจะไม่ให้ความสำคัญในการตอบแทนด้านการเงินแก่ผู้บริหาร

8. ให้ความสำคัญและอิทธิพลทางการเมือง เช่นในการเลือกตั้ง ในการเปิดเผยต่อสาธารณะ ในแรงกดดันต่อภายนอก การยึดมั่นในกฎระเบียบ

## 2.2 ทฤษฎี

ในการศึกษาการดำเนินงานองค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ถึงแม้ว่าจะเป็นองค์กรที่ไม่เคยมีการศึกษามาก่อน ก็ได้นำทฤษฎีหรือแนวคิดต่างๆ ในการบริหารธุรกิจมาใช้ เพื่อที่จะเป็นตัวเชื่อมในการใช้ทรัพยากรต่างๆ ขององค์กรให้เป็นไปโดยมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับเป้าหมายของธุรกิจที่กำหนดไว้

### 2.2.1 ทฤษฎีการจัดการ

ทฤษฎีการจัดการของ Harold D. Koontz<sup>13</sup> ที่ได้จำแนกหน้าที่ผู้บริหาร 5 ประการคือ POSDC Model ซึ่งเป็นหน้าที่ในการบริหารงานทั่วไปของธุรกิจในปัจจุบันใช้ และ 5 หน้าที่ดังกล่าวสอดคล้องกับการศึกษา

1. การวางแผน (Planning) เป็นวิธีการกำหนดแนววิधिปฏิบัติไว้ในการล่วงหน้าโดยพิจารณาจากสภาพแวดล้อมต่างๆ นำมาจัดทำเป็นแผนงานแล้วกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนงานตลอดจนแนววิधिปฏิบัติตามแผน

2. การจัดองค์การ (Organizing) เป็นการจัดการเตรียมสรรพกำลังจัดเตรียมทรัพยากรต่างๆ หรือการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบต่างๆ แก่สมาชิกองค์การไว้รองรับ การปฏิบัติตามแผนงาน โดยพิจารณาจากกิจกรรมต่างๆ ที่จะต้องกระทำตามแผนด้วยการมอบหมายงาน (Delegation) ไปในแต่ละส่วนงานเป็นผู้รับผิดชอบ

3. การจัดคนเข้าทำงาน (Staffing) ได้แก่การคัดเลือกและบรรจุคนเข้าทำงานและธำรงรักษาให้คนมีงานที่มีประสิทธิภาพในตำแหน่งต่างๆ ภายในองค์กร ซึ่งผู้บริหารต้องจัดการหน้าที่ประการนี้ด้วยการจัดทำวางแผนกำลังคนสำหรับตำแหน่งต่างๆ ประเมินกำลังคนที่มีอยู่แล้วและดำเนินการคัดเลือกหาตัวบุคคลที่มีความสามารถเหมาะสม ตลอดถึงการแนะนำคนให้เข้าใจถึงสิ่งต่างๆก่อนการทำงาน การฝึกอบรมและพัฒนาคนงานเพื่อให้สามารถทำงานดีขึ้น

4. การสั่งการ (Directing) หมายถึง ความพยายามที่จะให้การกระทำต่างๆ ของทุกๆ ฝ่ายในองค์กรเป็นไปได้ในทางที่จะส่งเสริมให้เกิดผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

5. การควบคุม (Controlling) เป็นวิธีการดูแลผลดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ การควบคุมอาจทำได้ด้วยการกำหนดมาตรฐานการทำงานหรือทำการควบคุมตามวัตถุประสงค์ การควบคุมที่

<sup>13</sup> พรณี ประเสริฐวงษ์, วิจารณ์ มานะกิจ และ ประทุมวรรณ สุพรรณโสภากุล, การจัดการองค์การและการบริหาร (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2515), หน้า 31.

ดีในธุรกิจใดธุรกิจหนึ่ง จะทำให้ทราบถึงปัญหาของการทำงานอันจะนำไปสู่วิธีการแก้ไขปัญหาย่างมีขั้นตอน

### 2.2.2 ทฤษฎีการบริหารงานบุคคล

ธงชัย สันติวงษ์<sup>14</sup> กล่าวถึง กระบวนการบริหารงานบุคคลและหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบุคคล (Personnel Management Function) ซึ่งมีหน้าที่ความรับผิดชอบดังนี้

1. การออกแบบงานและการวิเคราะห์เพื่อจัดแบ่งตำแหน่งงานบุคคล (Task Specialization Process) ได้แก่การวางแผนองค์การ(Organization Planning) การออกแบบงาน(Job Design) การวิเคราะห์งาน( Job Analysis)
2. การวางแผนกำลังคน (Manpower Planning Process)
3. การสรรหาและการคัดเลือกพนักงาน (Recruitment and Selection Process)
4. การปฐมนิเทศบรรจุพนักงานและการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Introduction and Appraisal Process) ได้แก่ การแนะนำเพื่อบรรจุหรือการปฐมนิเทศพนักงาน (Introduction or Orientation) และการบรรจุ(Placement) ประเมินผลการปฏิบัติงาน (Performance Evaluation)
5. การฝึกอบรมและพัฒนา (Training and Development Process)
6. การจ่ายค่าตอบแทน (Compensation Process)
7. การทะนุบำรุงรักษาด้านสุขภาพ ความปลอดภัยและการแรงงานสัมพันธ์ (Health, Safety Maintenance Process and Labor Relations)
8. การใช้วินัยและการควบคุมตลอดจนการประเมินผล (Discipline, Control and Evaluation Process)

สมพงษ์ เกษมสิน ให้ความหมายของการบริหารงานบุคคล<sup>15</sup> ว่าเป็นกระบวนการวางแผนนโยบายระเบียบและกรรมวิธีในการดำเนินการเกี่ยวกับระเบียบ และกรรมวิธี ในการดำเนินการเกี่ยวกับตัวบุคคลที่ปฏิบัติงานในองค์การ โดยให้ได้บุคคลที่เหมาะสมและบำรุงรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรด้านมนุษย์ที่มีประสิทธิภาพ ให้มีปริมาณเพียงพอ เพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมาย

### 2.2.3 ทฤษฎีด้านการบริการ

เจริญ เจตวิจิตร ได้ให้ความหมายในองค์ประกอบของการดำเนินงานการให้บริการว่า การดำเนินงานการบริการ<sup>16</sup> หมายถึง การแปลงสิ่งนำเข้า (Input) ให้กลายเป็นผลผลิตหรือสิ่งนำออก (Output) ซึ่งการดำเนินงานจะสามารถแยกย่อยออกได้เป็นองค์ประกอบ 5 ส่วนด้วยกัน มีสิ่งนำเข้าและทรัพยากร (Resource) ต่างๆ จะถูกป้อนเข้าในกระบวนการแปลง (Transformation Process) แล้วได้ผลผลิตทางตรง

<sup>14</sup> ธงชัย สันติวงษ์, การบริหารงานบุคคล (พิมพ์ครั้งที่ 7; กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, 2537), หน้า 35.

<sup>15</sup> สมพงษ์ เกษมสิน, การบริหารบุคคลแผนใหม่(พิมพ์ครั้งที่ 5; กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, 2523), หน้า 5.

<sup>16</sup> เจริญ เจตวิจิตร, การจัดการอุตสาหกรรม เรื่องการจัดการงานผลิตและการดำเนินงาน (สงขลา: ภาควิชาวิศวกรรมอุตสาหกรรม, มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2539), หน้า 2.

(Direct Output) กับผลผลิตทางอ้อมหรือผลผลิตก้นทัพลอยได้ (By-product) ออกมา ตัวอย่างองค์ประกอบของการให้บริการการศึกษา สิ่งนำเข้าคือนักศึกษา ทรัพยากรคือสมุด หนังสือ คอมพิวเตอร์ ห้องเรียน ฯลฯ กระบวนการแปลงคือการศึกษาเล่าเรียน ผลผลิตทางตรงคือนักศึกษาที่สอบผ่าน ผลผลิตทางอ้อมคือคะแนนของแต่ละคน

การดำเนินงานการให้บริการโดยทั่วไปมักหมายถึงการกระทำ(Act) ตัวอย่างเช่นธุรกิจค้าส่ง/ค้าปลีก ธุรกิจการเงิน ธุรกิจให้บริการสุขภาพ ธุรกิจให้บริการส่วนบุคคล ธุรกิจให้บริการทางธุรกิจ ธุรกิจให้บริการทางการศึกษา มีเกณฑ์พิจารณาอย่างกว้างๆดังนี้<sup>17</sup>

1. เป็นงานที่ประกอบด้วยลักษณะสามอย่างคือไม่นำวัตถุดิบมาแปลงทางกายภาพ ไม่เป็นสินค้าที่สามารถคิดค่าได้ซึ่งในที่สุด ไม่ถูกจำหน่ายออกไป
2. วิธีระหว่างการดำเนินงานให้บริการกับผู้บริโภค ใกล้กว่าการดำเนินงานผลิต
3. อุตสาหกรรมบริการบางอย่างลูกค้าสามารถบริการตนเองได้
4. การให้บริการก็คือ เมื่อใดจึงจะเกิดกระบวนการแปลงขึ้น กล่าวคือสำหรับบางกรณีแล้ว การแปลงจะเกิดขึ้นภายหลังจากที่มีคำสั่งจากลูกค้า ซึ่งเราเรียกว่า เป็นการผลิตตามสั่ง (Make to Order Production) และสำหรับ บางกรณีก็เกิดขึ้นก่อนการสั่ง ซึ่งเรียกว่า เป็นการผลิตเพื่อกักตุน (Make to Stock Production) โดยทั่วไปแล้วอาจกล่าวได้ว่าการให้บริการ มักจะเกิดขึ้นภายหลังจากที่มีการสั่งเกิดขึ้น
5. การให้บริการเป็นกิจการที่มุ่งเน้นการกระทำ (Act-oriented Firm) ซึ่งความแตกต่างจะเกี่ยวข้องกับสิ่งต่อไปนี้
  - การติดต่อลูกค้า โดยลักษณะของการดำเนินงานแล้วธุรกิจให้บริการย่อมมักจะต้องพบปะกับลูกค้ามากกว่าการดำเนินการผลิตอยู่แล้ว การให้บริการและการรับบริการมักจะต้องเกิดขึ้นในสถานที่และเวลาเดียวกันเสมอ งานให้บริการซึ่งต้องเป็นส่วนหนึ่งของระบบอีกต่างหากด้วย ดังนั้น จึงเป็นไปได้ที่จะควบคุมอย่างเข้มงวด
  - ความสม่ำเสมอของสิ่งนำเข้า โดยทั่วไปธุรกิจให้บริการมักจะมี ความแตกต่างของสิ่งนำเข้ามากกว่ากิจการผลิตสินค้า ลูกค้าที่มารับบริการย่อมเป็นไปได้ที่จะมีปัญหาเหมือนกัน กล่าวสำหรับระบบงานผลิตแล้วจะมีความสามารถในการควบคุมความผันแปรของสิ่งนำเข้าดีกว่า (จึงได้ผลผลิตที่มีความผันแปรน้อยกว่า) ดังนั้น งานที่มอบหมายให้ทำในระบบการผลิต โดยทั่วไปจึงมักมีความสม่ำเสมอมากกว่าระบบงานให้บริการ
  - การใช้บุคลากร เนื่องจากงานให้บริการต้องพบปะกับลูกค้าโดยตรง รวมทั้งมีความผันแปรของคน สัตว์หรือสิ่งของที่รับบริการมีสูงกว่า ดังนั้น งานให้บริการจึงจำเป็นต้องใช้บุคลากรมากกว่า ในขณะที่งานผลิตสินค้าสามารถใช้เครื่องจักรทดแทนแรงงานคนได้ แม้ว่าจะมีข้อยกเว้นอยู่บ้างก็ตาม

<sup>17</sup> เจริญ เจตวิจิตร, การจัดการอุตสาหกรรม เรื่องการจัดการงานผลิตและการดำเนินงาน, หน้า 3.

- ความสม่ำเสมอของสิ่งนำออก งานให้บริการมักจะเป็นไปอย่างเชื่องช้าและยุ่งยากซับซ้อน รวมทั้งสิ่งที่ได้รับบริการมักจะมีคุณภาพหลากหลาย
- การวัดอัตราผลผลิต (Productivity) งานให้บริการ ปริมาณความต้องการและความหลากหลายของข้อเลือกต่างๆ ในแต่ละงานมีสูงมาก จึงเป็นเหตุให้การวัดอัตราผลผลิตกระทำได้ยากกว่า

ขั้นตอนการวางแผนรวมและการจัดกำหนดการหลัก การวางแผนรวมและการจัดกำหนดการหลักมีขั้นตอนดังนี้<sup>18</sup>

1. การพยากรณ์อุปสงค์ (Forecast of Demand) การพยากรณ์อุปสงค์นับได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่สำคัญที่สุดในขั้นตอนของการวางแผน เพราะ หากข้อมูลที่พยากรณ์ไม่มีความแม่นยำหรือผิดพลาดก็อาจส่งผลให้การวางแผนงานในขั้นต่อๆ มาล้มเหลวได้ เราทราบแล้วว่า การพยากรณ์มีหลายวิธีด้วยกันและแต่ละวิธีก็เหมาะสำหรับการวางแผนในช่วงความยาวนานของเวลาที่แตกต่างกัน

2. การวางแผนรวม (Aggregate Planning) หมายถึง กำหนดการดำเนินงานเบื้องต้นทั้งหมดของกิจการที่ถูกกำหนดขึ้นอย่างกว้างๆ เพื่อที่จะช่วยให้บรรลุถึงเป้าหมาย ตามอุปสงค์ที่ได้พยากรณ์ไว้ด้วยต้นทุนต่ำที่สุด ช่วงเวลาของการวางแผน (Planning Horizon) มักจะครอบคลุมระยะเวลาหนึ่งปีข้างหน้าหรือนานกว่านี้ก็ได้ และช่วงเวลานี้มักจะถูกแยกออกเป็นรายเดือนหรือไตรมาส การจัดทำแผนการใช้ทรัพยากรจะสามารถช่วยลดผลเสียหายให้น้อยลงได้ เมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงความต้องการใช้ทรัพยากรในระยะสั้น การที่จะลดผลเสียหายดังกล่าวให้น้อยที่สุดสามารถกระทำได้ด้วยการกำหนดทรัพยากรเป็นหน่วยรวม ผลที่ได้จากการจัดทำแผนรวมก็คือ ทำให้มีต้นทุนต่างๆ ที่จ่ายไปในการดำเนินงานในระยะยาวมีน้อยที่สุดและผลิตได้ตามเป้าหมายที่วางไว้ ต้นทุนเหล่านี้เช่นต้นทุนแรงงาน ต้นทุนการเก็บรักษา ค่าล่วงเวลา และต้นทุนการขาดแคลนพัสดุ เป็นต้น

3. แผนการบริการ (Service Operation Plan) หมายถึง แผนงานที่ได้จากการนำแผนรวมมาทวนสอบและแก้ไขเพื่อนำมาใช้เป็นแผนดำเนินงานตลอดทั้งปี แผนการบริการมักมีการจำแนกรายละเอียดของงานให้ละเอียดมากกว่าแผนรวมอีกระดับหนึ่ง แผนการบริการมักระบุถึง ทรัพยากรต่างๆ ที่ต้องใช้และผลงานที่ต้องการตลอดช่วงเวลาที่แผนครอบคลุมถึง เช่น จำนวนบุคลากร ขีดจำกัดของอุปกรณ์ การเพิ่มขึ้นและลดลงของปริมาณพัสดุคงคลัง อัตราการให้บริการ เป็นต้น

4. กำหนดการหลัก(The Master Schedule)กำหนดการบริการจะเริ่มเข้าสู่กระบวนการจัดกำหนดการ (Scheduling Process) อย่างแท้จริง เพราะ มีการนำเอาอุปสงค์จริงเข้ามาเกี่ยวข้องกับระบบการจัดกำหนดการแล้ว จะต้องตรวจสอบสิ่งต่อไปนี้

- กำหนดการบริการหลักนี้จะบรรลุตามแผนการบริการที่กำหนดไว้หรือไม่
- สามารถบริการได้ตามอุปสงค์ทุกรายการที่ได้พยากรณ์ไว้หรือไม่
- มีการจัดลำดับความสำคัญ (Priority) หรือกำลังการบริการที่ถูกต้องและเหมาะสมหรือไม่

<sup>18</sup> เจริญ เจตวิจิตร, การจัดการอุตสาหกรรม เรื่องการจัดการงานผลิตและการดำเนินงาน ,หน้า 63.

- สอดคล้องกับปัจจัยการบริการต่อไปนี หรือไม่ เช่น เครื่องมือหรืออุปกรณ์ เวลานำ เงินทุน หมุนเวียน สถานที่ ฯลฯ
- ขัดแย้งกับนโยบายของกิจการหรือไม่
- มีความยืดหยุ่นและการสำรองสิ่งต่างๆ ไว้มากน้อยเพียงไร

5. การตรวจสอบกำลังการบริการ อย่างคร่าวๆ (Rough-cut Capacity Planning) เป็นการตรวจสอบความเป็นไปได้ของกำหนดการหลัก โดยจะนำเอาข้อมูลอัตราส่วนของภาระงาน (Workload) ต่อหน่วยงาน ของงานบริการ แต่ละชนิดในอดีตมาจัดลงในแต่ละศูนย์งาน แล้วตรวจสอบว่าศูนย์งานต่างๆ สามารถรองรับงานได้หรือไม่ ถ้ารับได้ก็ถือว่า กำหนดการหลักเป็นไปได้อาจยอมรับที่จะทำงานตามกำหนดการนั้น

6. การวางแผนตามลำดับความสำคัญ (Priority Planning) ขั้นตอนนี้ไม่เพียงแต่จะเกี่ยวข้องกับการกำหนดลำดับความสำคัญของงานเท่านั้น แต่ยังกล่าวถึงรายละเอียดว่า ต้องการใช้งานอะไร ในเวลาไหนอีกด้วย กล่าวคือ เมื่อตรวจสอบความเป็นไปได้ของการจัดกำหนดการบริการหลักแล้ว ก็จะกำหนดว่าต้องใช้งานและอุปกรณ์ เพื่อประกอบการทำงานชนิดใดในเวลาใดโดยกำหนดให้อุปกรณ์ ที่มีความสำคัญสูงสุดจะต้องพร้อมที่จะนำมาใช้ได้ทันที

7. การวางแผนความต้องการกำลังงานบริการ (Capacity Requirement Planning หรือ CRP) การวางแผนความต้องการกำลังงานบริการ ได้ข้อมูลมาจาก 2 แหล่งหลักๆ คือ จากกำหนดการหลักและจากระบบพัสดุคงคลัง การวางแผนความต้องการกำลังงานบริการจะกำหนดว่า ใบสั่งงาน (Job Order) แต่ละใบและใบรายการวัสดุที่ต้องใช้นั้นต้องใช้อุปกรณ์อะไรบ้าง บุคลากรเท่าใด และสิ่งอำนวยความสะดวกทั้งหลายมีอะไรบ้าง รวมทั้งคำนวณหากำลังงานบริการ ทั้งหมดของแต่ละใบสั่งงานด้วยว่าตลอดช่วงเวลาของการดำเนินงานต้องเป็นเท่าไร ซึ่งกำลังงานให้การที่ต้องใช้จะต้องไม่เกินกำลังงานบริการที่มีอยู่ ถ้าไม่เกินไปก็สามารถส่งใบสั่งงานออกตามกำหนดการที่วางไว้ และใบสั่งวัสดุก็จะถูกพิมพ์เพื่อส่งออกตามลำดับความสำคัญโดยส่งไปยังศูนย์งานแต่ละแห่งต่อไป แต่ถ้าเกินกำลังงานบริการ ก็อาจจำเป็นต้องเลื่อนงานบางอย่างออกไปหรือรับงานน้อยลงหรือมีฉะนั้นก็อาจทำงานล่วงเวลา ทั้งนี้แล้วแต่ นโยบายของแต่ละกิจการ

8. การแจกจ่ายภาระงาน (Loading) การแจกจ่ายภาระงาน ในที่นี้ หมายถึง การตัดสินใจว่าจะให้ศูนย์งานใดรับคำสั่งงานใดนั่นเอง ในขั้นตอนการวางแผนกำลังงานบริการเพียงแต่วิเคราะห์กำลังงานบริการทั้งหมดเท่านั้น ยังไม่มีมีการระบุว่า จะจ่ายใบสั่งงานใดไปยังศูนย์งานใด การจ่ายงานให้แก่ศูนย์งานมีความสำคัญเพราะ อุปกรณ์บางชนิดในแต่ละศูนย์งานอาจเหมาะสมสำหรับงานบริการงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะ หรือบางชนิดก็ไม่สามารถรับงานหนักได้ เป็นต้น

9. การจัดเรียงลำดับ (Sequencing) ภายหลังจากกำหนดว่าศูนย์งานใดควรรับงานใดแล้ว ก็ต้องมาจัดลำดับว่างานในแต่ละศูนย์งานนั้นงานใดควรทำก่อน งานใดควรทำหลัง

10. การจัดทำหนดการอย่างละเอียด (Detailed Scheduling) เมื่องานทุกอย่างในขั้นตอนข้างต้นเสร็จหมดแล้ว ในขั้นตอนนี้ก็สามารถแจกแจงรายละเอียดเกี่ยวกับกำหนดการต่างๆ ของงานแต่ละรายการ กำหนดเวลาทำวัสดุต่างๆที่ต้องใช้ รวมทั้งจำนวนคนงานได้ ซึ่งปกติมักใช้เวลาทำไม่กี่วันก็เสร็จ อย่างไรก็ตาม ในช่วงเวลาที่จัดเตรียมรายละเอียดดังกล่าวอยู่ก็มักจะประสบกับการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ได้เสมอและส่งผลให้กำหนดการต่างๆ ล้าสมัยไป จึงเป็นหน้าที่ของแผนก วางแผนและควบคุมงานบริการ ที่จะต้องติดตามและปรับปรุงรายละเอียดให้ทันสมัยอยู่เสมอ

11. การจ่ายงาน (Dispatching) ขั้นตอนทั้งหมดที่กล่าวมาเป็นเพียงการวางแผนเท่านั้น ยังไม่มีการมอบงานให้กับศูนย์งานต่างๆ แต่อย่างไร ในขั้นตอนนี้ จะนำใบสั่งงานไปมอบให้แก่ศูนย์งานต่างๆ เพื่อลงมือทำงานโดยข้อมูลนี้อาจเป็นใบสั่งงานที่จัดทำด้วยมือ (Manual) หรืออาจส่งข้อมูลผ่านระบบคอมพิวเตอร์ก็ได้

12. การเร่งรัด (Expediting) เมื่อแผนก วางแผนและควบคุมการบริการ ได้ส่งมอบงานไปยังพื้นที่ปฏิบัติงาน (Shop Floor) แล้ว โดยทั่วไปมักถือว่า แผนกดังกล่าวไม่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมหรือสั่งการใดๆ ต่อไป หน้าที่ดังกล่าวเป็นของผู้จัดการฝ่ายโดยตรงในการควบคุมการบริการให้เป็นไปตามกำหนดเวลา หากเมื่อใดก็ตามที่งานต่างๆ ดำเนินไปล่าช้ากว่าที่กำหนดผู้จัดการจะต้องเร่งรัดให้งานเหล่านั้นเสร็จตามกำหนดให้ได้

#### 2.2.4 ทฤษฎีการบริหารการเงินและการบัญชี

การบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่ได้หาผลกำไร<sup>19</sup> พยอ ม สិងห์เสนห์ ได้กล่าวไว้ว่าการดำเนินงานโดยมิได้หวังหาผลกำไร ก็จำเป็นจะต้องมีการควบคุมทางบัญชี และจัดทำงบการเงินขึ้น การบัญชีสำหรับกิจการเหล่านี้ย่อมแตกต่างไปจากการบัญชีของกิจการที่หาผลกำไร เนื่องจากสาเหตุหลายประการดังต่อไปนี้

1. กิจการมีข้อบังคับกำหนดวัตถุประสงค์ และระเบียบวิธีจัดการไว้ซึ่งจำเป็นต้องปฏิบัติตามให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้นั้น เช่น ข้อบังคับกำหนดให้กันรายได้บางประเภทไว้เป็นเงินทุน หรือเพื่อใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะ

2. กิจการไม่มีทุนที่กำหนดแน่นอน มีทรัพย์สินซึ่งมีผู้บริจาคเพื่อสาธารณประโยชน์อื่นๆ

3. มิได้มุ่งหวังจะสะสมรายได้สุทธิ (ผลกำไร) หรือแบ่งปันรายได้สุทธิให้แก่สมาชิกหรือผู้ใด เป้าหมายของการหาเงินรายได้ประจำปี จึงมีเพื่อให้เหมาะสมกับกิจกรรมซึ่งจะกระทำในรอบปีเท่านั้น และในกรณีซึ่งจำเป็นต้องดำเนินงาน งานในเรื่องใดโดยที่ยังไม่มีเงินได้พอ ก็อาจหวังเงินบริจาคเพิ่มเติมได้

4. กิจการมีรายได้ประจำปีไม่เพียงพอสำหรับจัดซื้อทรัพย์สิน ที่ดินและอาคาร ในปีที่ต้องการซื้อทรัพย์สินถาวร จำเป็นต้องหาเงินรายได้พิเศษ เพื่อซื้อทรัพย์สิน เช่น เรียกรจากบุคคลภายนอก ขอให้บริจาคพิเศษและจัดงานเพื่อหาเงินเป็นต้น

<sup>19</sup> พยอ ม สិងห์เสนห์, หลักการบัญชี (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2513), หน้า 104.



5. กิจการบางแห่งได้รับเงินสด หลักทรัพย์หรือทรัพย์สินอื่นซึ่งมีผู้ยกให้ โดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เพื่อหาผลประโยชน์ และให้ใช้ผลประโยชน์ที่ได้เพื่อการหนึ่งการใดโดยเฉพาะ จำเป็นต้องมีการควบคุมทรัพย์สินที่ต้องใช้ตามวัตถุประสงค์เฉพาะเหล่านี้แยกต่างหาก ไม่ปนกับทรัพย์สินทั่วไป

ประเภทบัญชี<sup>20</sup> แทนที่จะมีบัญชีทุนเรือนหุ้น กิจการมีบัญชีทุนทั่วไปหรือทุนสะสม ซึ่งมียอดเพิ่มขึ้นทุกปีด้วยรายได้สุทธิ นอกจากนี้ อาจมีบัญชีทุนพิเศษ ซึ่งแยกไปจากรายได้หรือเงินบริจาคเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ อย่างเช่น ทุนการวิจัยหรือ ทุนการศึกษา เป็นต้น บัญชีรายได้กิจการ ควรแยกเป็นรายได้ประจำเช่น ค่าบำรุง ดอกเบี้ยรับและค่าบริการกับรายได้พิเศษเช่น เงินบริจาค เป็นต้น ส่วนบัญชีค่าใช้จ่ายของกิจการควรแยกเป็นค่าใช้จ่ายบริหาร เช่นเงินเดือน ค่าพาหนะ ค่าไปรษณีย์และค่าเครื่องเขียน กับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสนอบริการให้แก่สมาชิก ในกรณีที่กิจการจัดทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมีทั้งรายได้และค่าใช้จ่าย เช่น จัดพิมพ์หนังสือ ควรแสดงทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายไว้ในบัญชี ดีกว่าแสดงแต่เพียงรายได้หรือค่าใช้จ่ายสุทธิ

งบรายรับรายจ่าย (Receipts and Payments Account)<sup>21</sup> เป็นงบการเงินประจำปี ที่แสดงเงินสดคงเหลือในมือและเงินฝากในธนาคารที่มีอยู่ ณ วันต้นปี รายรับและรายจ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างปีและเงินสดในมือและเงินฝากในธนาคารที่คงเหลือ ณ วันสิ้นปี การทำงบรายรับรายจ่ายนี้ที่แท้ก็คือ สรุปยอดบัญชีเงินสดตลอดปีนั่นเอง รายรับที่แสดงหมายถึง เงินรับระหว่างปีโดยไม่คำนึงถึงว่าเป็นรายรับค้างมาแต่ปีก่อน ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกัน แสดงเงินที่จ่ายระหว่างปี โดย ไม่คำนึงว่า เป็นค่าใช้จ่ายของปีก่อน ค่าใช้จ่ายปีปัจจุบัน หรือค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า กิจการที่ใช้งบการเงินเช่นนี้ ควรจะเป็นกิจการที่ไม่มีทรัพย์สินถาวร ไม่มีลูกหนี้และเจ้าหนี้ ไม่มีเงินทุนหาผลประโยชน์ และโดยเฉพาะไม่ต้องทราบผลกำไรจากการดำเนินงานประจำปี ในปีใดซึ่งกิจการจำเป็นต้องใช้เงินมาก กิจการก็อาจหาเงินบริจาคได้จากสมาชิกหรือบุคคลภายนอกจนเพียงพอกับค่าใช้จ่ายในปีนั้น ในงบรายรับรายจ่ายนี้ ไม่ต้องแสดงรายการถอนเงินจากธนาคารและนำเงินฝากธนาคาร และในกรณีที่รายจ่ายส่วนใหญ่จ่ายเป็นเงินทศรองก่อน แล้วให้ส่งใบสำคัญค่าใช้จ่ายหักล้างเงินทศรองภายหลัง ไม่จำเป็นต้องแสดงรายการจ่ายยืมทศรอง และรับคืนเงินทศรองไว้ในบัญชีรายรับรายจ่าย แต่ควรแสดงเงินทศรองค้างชำระในวันต้นปีและสิ้นปี

งบรายได้และค่าใช้จ่าย (Income and Expenditure Account)<sup>22</sup> เป็นงบการเงินประจำปีซึ่งกิจการจัดทำขึ้น นอกเหนือไปจากงบรายรับรายจ่ายซึ่งแสดงแต่เพียงรายการรับจ่ายเงิน งบรายได้และค่าใช้จ่ายแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นในปีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้รับเงินหรือจ่ายเงินก็ตาม แต่ไม่รวมรายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นของปีอื่น แม้ว่าจะได้รับเงินหรือจ่ายเงินในปีนั้น เช่น ค่าเครื่องเขียนส่วนที่ค้างจ่ายต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายของปีด้วย ในงบรายได้และค่าใช้จ่ายนี้ ผลต่างระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายมักไม่เรียกว่ากำไรหรือขาดทุน แต่เรียกว่า รายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย หรือค่าใช้จ่ายสูงกว่ารายได้ แล้วแต่กรณี เมื่อทำงบ

<sup>20</sup> พยอม สิงห์เสนห์, หลักการบัญชี, หน้า 105.

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 106.

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 108.

รายได้และค่าใช้จ่ายแล้วจำเป็นต้องมิงบดุล ณ วันสิ้นปี เพื่อแสดงทรัพย์สินและหนี้สินต่างๆด้วย ส่วนเงินซึ่งเกิดจากรายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าย โดยปกติจะสมทบเป็นเงินทุนสะสมของกิจการนั้น ประโยชน์ที่สำคัญของงบรายได้และค่าใช้จ่ายได้แก่ การใช้เป็นหลักในการกำหนดนโยบายการเงินโดยผู้บริหารงาน ซึ่งไม่อาจทราบได้จากงบรายรับรายจ่ายแต่อย่างเดียว

การคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรของกิจการ<sup>23</sup> มีข้อควรพิจารณาดังนี้

1. ทรัพย์สินถาวรซึ่งซื้อจากรายได้ประจำ รวมทั้งที่ซื้อด้วยวิธีเงินผ่อน หรือกู้เงินมาชำระแล้วหารายได้ประจำในภายหน้ามาชำระ เช่น ซื้อเครื่องพิมพ์ดีดเพื่อใช้ในกิจการ ซื้อโต๊ะ บิลเลียดโดยวิธีเงินผ่อน หรือจ่ายค่าเช่าอาคารสำนักงานสำหรับระยะเวลา 20 ปี โดยกู้เงินมาชำระเป็นต้น ทรัพย์สินถาวรเหล่านี้ต้องคิดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายประจำปีตามปกติ เพื่อให้งบรายได้และค่าใช้จ่ายแสดงตัวเลขเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายของปี

2. ทรัพย์สินถาวรซึ่งซื้อหรือสร้างขึ้นจากเงินซึ่งมีผู้บริจาคเพื่อการนั้น โดยเฉพาะหรือจากเงินอุดหนุนของรัฐบาล โดยที่ผู้บริจาคเองมิได้มุ่งหมายที่จะหารายได้ประจำให้เพียงพอกับค่าของทรัพย์สินที่เสื่อมลง เช่น อาคารซึ่งมีผู้บริจาคให้แก่กิจการเป็นต้น โดยปกติกิจการย่อมไม่มีรายได้ประจำคุ้มกับค่าเสื่อมราคาของอาคารนั้น ถ้าหากจะมีการคิดค่าเสื่อมราคาอาคารงบรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการนั้นย่อมแสดงค่าใช้จ่ายซึ่งรวมค่าเสื่อมราคาอาคารเป็นจำนวนสูงกว่ารายได้ทุกปี ทำให้งบรายได้และค่าใช้จ่ายเช่นนั้นไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานในการที่จะใช้วางแผนการเงินของกิจการ กรณีดังกล่าวนี้จึงไม่คิดค่าเสื่อมราคาเป็นค่าใช้จ่ายประจำปี แต่ตัดราคาทรัพย์สินทั้งจำนวนกับทุนสะสมหรือทุนจัดหาทรัพย์สิน ในเมื่อทรัพย์สินนั้นสิ้นอายุการใช้งานแล้ว

เงินทุนหาผลประโยชน์<sup>24</sup> เงินทุนประเภทต่างๆนั้น บางประเภทก็อาจใช้จ่ายให้หมดสิ้นไปได้ เช่น เงินทุน เงินบำเหน็จ เป็นต้น แต่เงินทุนส่วนใหญ่จัดเป็นพวก Non Expendable คือ ต้องดำรงตัวเงินทุนไว้ตลอดไป เพื่อดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของเงินทุนนั้น มีดังนี้

1. เงินทุนเพื่อการกู้ยืม (Loan Fund) ดอกผลที่เกิดจากเงินทุน หลังจากหักค่าใช้จ่ายของเงินทุนแล้วจะสมทบเป็นเงินทุนด้วย ในกรณีที่มิหนี่สูญ ถูกหนี่เงินกู้ที่ตัดบัญชีอาจทำให้เงินทุนลดลงก็ได้

2. เงินทุนหาผลประโยชน์ (Endowment Fund) เป็นทรัพย์สินที่ตั้งเป็นเงินทุนไว้เพื่อหาผลประโยชน์มาใช้จ่ายในกิจกรรมบางอย่าง เงินทุนประเภทนี้ต้องดำรงตัวเงินทุนไว้ตลอดไป จะใช้จ่ายได้แต่เพียงดอกผลจากเงินทุนเท่านั้น จำเป็นต้องมีการแยกเงินต้นและดอกผลโดยชัดเจน ถ้าไรขาดทุนจากการจำหน่ายหลักทรัพย์ของเงินทุนหาผลประโยชน์นี้ ถือเป็นรายการเกี่ยวกับเงินทุน ซึ่งจะต้องนำไปบวกหรือหักจากเงินทุน บางครั้งทรัพย์สินของเงินทุนหาผลประโยชน์เป็นทรัพย์สินถาวร ประเภทที่ดิน อาคารและเครื่องตกแต่งต่างๆ เฉพาะรายรับที่เกิดจากรายได้เท่านั้น จึงถือเป็นผลประโยชน์ของเงินทุน และจำเป็นต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรเพื่อหักเป็นค่าใช้จ่าย เงินทุนหาผลประโยชน์ในสมัยก่อนมักไม่

<sup>23</sup> พยอม สิงห์แสน, หลักการบัญชี, หน้า 109.

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 112.

กำหนดให้คิดค่าเสื่อมราคา แต่จะเปลี่ยนทรัพย์สินใหม่แทนทรัพย์สินเดิม จากเงินรายได้ของปีที่มีการเปลี่ยนทรัพย์สินนั้น หนึ่ง ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวเนื่องกับการบริหารเงินทุน เช่น ค่าซ่อมแซม และค่าแรง เป็นต้น ให้นำมาหักจากรายได้ก่อนที่จะถือเป็นรายได้สุทธิ พึงจัดสรรตามวัตถุประสงค์ต่อไป

3. เงินทุนพิเศษ เงินบริจาค ถือเป็นรายได้ของปี แต่บางครั้งข้อบังคับของกิจการกำหนดว่าให้กันส่วนหนึ่งของเงินบริจาค ไว้เพื่อใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดเป็นพิเศษ บางครั้งเป็นเงินบริจาคโดยทั่วไปไม่มีเงื่อนไขให้ใช้จ่ายเพื่อการใดโดยเฉพาะ แต่บางครั้งผู้บริจาคมกำหนดเงื่อนไขการใช้เงินบริจาคไว้ด้วย เช่น เพื่อก่อสร้างอาคาร หรือเพื่อใช้เป็นทุนการศึกษา รายได้หรือเงินบริจาคที่จะใช้ได้เพื่อการหนึ่งการใดโดยเฉพาะนี้ถือเป็นเงินทุนพิเศษ การใช้จ่ายค่าใช้จ่ายจากเงินทุนพิเศษนี้ย่อมต้องหักจากรายได้ของปี ไม่แสดงหักในงบรายได้และค่าใช้จ่าย ดังนั้นอาจจำเป็นต้องแสดงงบเงินทุนพิเศษแสดงการใช้จ่ายเงินทุนพิเศษในระหว่างปีด้วย ในบางกรณีการดำเนินงานของเงินทุนพิเศษรวมถึงการลงทุนหาผลประโยชน์ในหลักทรัพย์ด้วย กรณีเช่นนี้มีกจัดทำงบรายได้และค่าใช้จ่าย และงบดุลของเงินทุนพิเศษแยกต่างหากจากงบทั่วไป เพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินทุนพิเศษโดยชัดเจน

Emerson O. Henke<sup>25</sup> ได้กล่าวในเรื่องการเงินและการบัญชีขององค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรไว้ว่าได้รับการงดเว้นการเสียภาษี จะมีกลุ่มที่สนใจจะใช้ข้อมูลทางการเงินคือ กลุ่มผู้บริหารภายนอก(สภากรรมการ) กลุ่มผู้บริหารภายใน(ผู้อำนวยการ) กลุ่มผู้สนับสนุน สมาชิก กลุ่มผู้รับบริการ กลุ่มเจ้าหน้าที่ กลุ่มหน่วยงานจัดอันดับ กลุ่มหน่วยงานตรวจสอบรับรองมาตรฐาน องค์กรต้องเตรียมระบบบัญชีที่เหมาะสมซึ่งประกอบด้วย การควบคุมการใช้ทุนที่เหมาะสม หลักการบัญชีที่เหมาะสม สมการสำหรับองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรที่เหมาะสม สำหรับองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไรที่ไม่ใช่เพื่อการศึกษา ไม่ใช่เพื่อสุขภาพและสวัสดิการ ไม่ใช่เพื่อการศาสนา แล้ว Emerson O. Henke<sup>26</sup> เสนอว่าควรใช้ระบบบัญชี ดังนี้

1. ใช้ระบบบัญชีแบบเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินค้าง (Accrual Basis of Accounting)
2. รายงานทางการเงินควรใช้การแยกแยะทุน เพื่อการแสดงจำนวนในรายการที่สำคัญ
3. รายงานทางการเงินควรรวมถึงงบรายได้และค่าใช้จ่าย แสดงกิจกรรมและการทำงาน แสดงการเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงิน
4. รายงานทางการเงินควรแสดงผลรวมทุกอย่างขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการเงิน
5. รายรับจากเงินบริจาคควรมีการบันทึกเมื่อได้รับ มีการบันทึกความสูญเสียในการเก็บเงินบริจาค เงินบริจาคควรมีการบันทึกเมื่อผู้บริจาคต้องการให้มีการใช้เงินนั้นหรือเมื่อผู้บริจาคมมีการจ่ายจริง
6. ทุนและของข่วณที่มีกฎเกณฑ์ในการใช้ควรบันทึกในทุนดำเนินการ
7. กฎเกณฑ์ในการใช้ทุนบางอย่างควรใช้ให้ตรงตามความต้องการก่อนมีการบันทึก
8. ค่าใช้จ่ายควรมีการบันทึกในรายงานเรื่องการใช้สอยหรือแบ่งตามโครงการ
9. ค่าใช้จ่ายในการบริหาร ค่าใช้จ่ายทั่วไปและค่าใช้จ่ายในการหาทุนควรมีการแยกแยะประเภท

<sup>25</sup> Emerson O. Henke, *Accounting for Nonprofit Organizations*, p 1.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p 179.

10. การลงทุนอาจจะสะท้อนถึงฐานะทางการเงิน การประเมินราคาควรถือตามกฎระเบียบ

11. สินทรัพย์ถาวรถือว่าเป็นทุน ค่าเสื่อมราคาควรมีการกำหนดเป็นระยะ

### 2.2.5 ทฤษฎีทางการตลาด

ทฤษฎีส่วนประสมทางการตลาดของ E. Jerome Mc Carthy<sup>27</sup> ซึ่งแบ่งออกองค์ประกอบพื้นฐานของส่วนประสมทางการตลาด เป็น 4 ประการ คือ

1. ผลิตภัณฑ์ (Product) ความหมายของผลิตภัณฑ์นี้จะหมายถึง แบบรูปร่างของผลิตภัณฑ์หรือรวมถึง การบริการที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์นั้นที่จะมุ่งพัฒนา ให้ตอบสนองความต้องการของลูกค้าและทำให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ

2. ราคา (Price) ในการกำหนดราคานี้จะต้องมีการพิจารณาลักษณะของ การแข่งขันในตลาดเป้าหมาย และปฏิกิริยาของลูกค้าต่อราคาที่แตกต่างกันเพื่อสร้างความพอใจแก่ลูกค้ามากที่สุด

3. การจัดจำหน่าย (Place) เป็นการนำผลิตภัณฑ์จากผู้ผลิตไปสู่ผู้บริโภคต้องมีการพิจารณาถึงสถานที่ เวลาและบุคคลที่สินค้าและบริการจะถูกนำไปเสนอขายให้

4. การส่งเสริมการตลาด (Promotion) คือการแจ้งและบอกกล่าวขายความคิดความเข้าใจให้ลูกค้าได้รับรู้ ซึ่งการส่งเสริมการตลาดนี้มีอิทธิพลต่อทัศนคติและพฤติกรรมของผู้ซื้อ นอกจากนี้ยังทำให้ลูกค้าเป้าหมายมั่นใจว่าผู้ขายมีสินค้าหรือบริการที่ลูกค้าต้องการ

กลยุทธ์การตลาดสำหรับธุรกิจบริการ<sup>28</sup> การบริการ (Services) เป็นกิจกรรม ผลประโยชน์หรือความพึงพอใจที่สนองความต้องการแก่ลูกค้า มีการจัดประเภทของธุรกิจบริการได้ 4 ลักษณะ คือ

1. ผู้ซื้อเป็นเจ้าของสินค้า และนำสินค้า ไปขอรับบริการจากผู้ขาย
2. ผู้ขายเป็นเจ้าของสินค้า และขายบริการให้กับผู้ซื้อ เช่น บริการถ่ายเอกสาร
3. เป็นการซื้อบริการและมีสินค้าควบมาด้วย เช่น ร้านอาหาร
4. เป็นการซื้อบริการโดยไม่มีตัวสินค้าเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น ธนาคาร

ลักษณะของบริการและการประยุกต์ใช้เครื่องมือการตลาด บริการมีลักษณะที่สำคัญ 4 ประการ ซึ่งจะมีอิทธิพลต่อการกำหนดกลยุทธ์การตลาด<sup>29</sup> ดังนี้

1. ไม่สามารถจับต้องได้ (Intangibility) บริการไม่สามารถมองเห็น หรือเกิดความรู้สึกได้ก่อนที่จะมีการซื้อ เพื่อลดความเสี่ยงของผู้ซื้อ ผู้ซื้อต้องพยายามวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับคุณภาพและประโยชน์จากบริการที่เขาจะได้รับ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในการซื้อในแง่ของสถานที่ ตัวบุคคล เครื่องมือ วัสดุที่ใช้ในการติดต่อสื่อสาร สัญลักษณ์และราคา สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งที่ผู้ขายบริการจะต้องจัดหาเพื่อเป็นหลักประกันให้ผู้ซื้อสามารถทำการตัดสินใจซื้อได้เร็วขึ้น

<sup>27</sup> รงชัย สันติวงศ์, การบริหารการตลาด (พิมพ์ครั้งที่ 3; กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, 2532), หน้า 45-46.

<sup>28</sup> ศิริวรรณ เสรีรัตน์, ปริญญ์ ลักษณ์านนท์ และ สุภร เสรีรัตน์, กลยุทธ์การตลาด (กรุงเทพฯ: พัฒนาศึกษา, 2534), หน้า 142.

<sup>29</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 143.

- สถานที่ (Place) ต้องสามารถสร้างความเชื่อมั่น และความสะดวกให้เกิดขึ้นกับผู้มาติดต่อ เช่น ธนาคารต้องใหญ่โตโอโง่ง ออกแบบให้เกิดความคล่องตัวแก่ผู้มาติดต่อมีที่นั่งให้เพียงพอ มีบรรยากาศที่จะสร้างความรู้สึกที่ดี รวมทั้งให้เสียงดนตรีประกอบด้วย
- บุคคล (People) พนักงานที่ขายบริการต้องมีการแต่งตัวที่เหมาะสม บุคลิกดี หน้าตายิ้มแย้มแจ่มใส พุดจาดี เพื่อให้ลูกค้าเกิดความประทับใจ และเกิดความเชื่อมั่นว่าบริการที่ซื้อจะดีด้วย
- เครื่องมือ (Equipment) อุปกรณ์ภายในสำนักงานจะต้องทันสมัยมีประสิทธิภาพในการให้บริการที่รวดเร็ว และให้ลูกค้าพอใจ
- วัสดุสื่อสาร (Communication Material) สื่อโฆษณาและเอกสารการโฆษณาต่างๆ จะต้องสอดคล้องกับลักษณะของบริการที่เสนอขาย และลักษณะของลูกค้า
- สัญลักษณ์ (Symbols) ก็คือ ชื่อตราสินค้าหรือเครื่องหมายตราสินค้าที่ใช้ในการให้บริการเพื่อให้ผู้บริโภคเรียกชื่อได้ถูก ควรมีลักษณะสื่อความหมายที่ดีเกี่ยวกับบริการที่เสนอขาย
- ราคา (Price) การกำหนดราคาการให้บริการ ควรเหมาะสมกับระดับการให้บริการชัดเจน และง่ายต่อการจำแนกระดับบริการที่แตกต่างกัน

2. ไม่สามารถแบ่งแยกการให้บริการ (Inseparability) การให้บริการเป็นการผลิตและการบริโภคในขณะเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ขายหนึ่งรายสามารถให้บริการลูกค้าในขณะนั้น ได้หนึ่งราย เนื่องจากผู้ขายแต่ละรายมีลักษณะเฉพาะตัวไม่สามารถให้คนอื่นให้บริการแทนได้เพราะต้องผลิตและบริโภคในเวลาเดียวกัน ทำให้การขายบริการอยู่ในวงจำกัดในเรื่องของเวลา

กลยุทธ์การให้บริการเพื่อแก้ปัญหาข้อจำกัดด้านเวลา โดยกำหนดมาตรฐานด้านเวลาการให้บริการให้รวดเร็ว เพื่อที่จะให้บริการได้มากขึ้น หรือจัดลูกค้าในรูปของกลุ่มเล็กแทนการให้บริการเดี่ยว หรือใช้เครื่องมือต่างๆ เข้า

3. ไม่แน่นอน (Variability) ลักษณะของบริการไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับว่า ผู้ขายบริการเป็นใคร จะให้บริการเมื่อไร ที่ไหน และอย่างไร ดังนั้นผู้ซื้อบริการจะต้องรู้ถึงความไม่แน่นอนในการบริการและสอบถามผู้อื่นก่อนที่จะเลือกรับบริการ ในแง่ผู้ขายบริการจะต้องมีการควบคุมคุณภาพทำได้ 2 ขั้นตอน คือ

- ตรวจสอบ คัดเลือก และฝึกอบรมพนักงานที่ให้บริการ รวมทั้งมนุษย์สัมพันธ์ของพนักงานที่ให้บริการ
- ต้องสร้างความพอใจให้ลูกค้า โดยเน้นการใช้ การรับฟังคำแนะนำและข้อเสนอแนะของลูกค้า การสำรวจข้อมูลลูกค้า และการเปรียบเทียบ ทำให้ได้รับข้อมูลเพื่อการแก้ไขปรับปรุง บริการให้ดีขึ้น

4. ไม่สามารถเก็บไว้ได้ (Perishability) บริการไม่สามารถผลิตเก็บไว้ได้เหมือนสินค้าอื่น ถ้าความต้องการมีสม่ำเสมอ การให้บริการก็จะมีปัญหา แต่ถ้าลักษณะความต้องการไม่แน่นอน จะทำให้

เกิดปัญหาคือ บริการไม่ทันหรือไม่มีลูกค้า กลยุทธ์การตลาดที่นำมาใช้เพื่อปรับความต้องการซื้อให้สม่ำเสมอ และปรับการให้บริการไม่ให้เกิดปัญหาหนักหรือน้อยเกินไป มีดังนี้

- กลยุทธ์เพื่อปรับความต้องการซื้อ (Demand) มีดังนี้
  - (1) การตั้งราคาให้แตกต่างกัน (Differential Pricing) เพื่อปรับความต้องการซื้อให้สม่ำเสมอ กล่าวคือ การตั้งราคาสูงในช่วงความต้องการซื้อมากกว่าราคาต่ำในช่วงความต้องการซื้อน้อย
  - (2) กระตุ้นในช่วงที่มีความต้องการซื้อน้อย โดยจัดกิจกรรมลดราคาและส่งเสริมการขาย
  - (3) การให้บริการเสริม (Complementary Services)
- กลยุทธ์เพื่อปรับการให้บริการมี ดังนี้
  - (1) เพิ่มพนักงานชั่วคราว (Part Time Employee)
  - (2) การกำหนดวิธีทำงานที่มีประสิทธิภาพในช่วงคนมาก (Peak Time Efficiency Routine)
  - (3) ให้ผู้บริโภคมีส่วนร่วมในการให้บริการ (Increased Consumer Participation)
  - (4) การให้บริการร่วมกันระหว่างผู้ขาย (Shared Services)
  - (5) การขยายสิ่งอำนวยความสะดวกในอนาคต (Facilities for Future Expansion)

กลยุทธ์การตลาดสำหรับธุรกิจให้บริการ<sup>30</sup> (Marketing Strategies for Services Firms) ธุรกิจที่ให้บริการจะใช้เฉพาะส่วนประสมการตลาด (Marketing Mix) หรือ 4 Ps นั้นไม่เพียงพอ เครื่องมือที่จำเป็นต้องใช้เพิ่มเติมนอกเหนือจาก 4 Ps คือ

1. การตลาดภายใน (Internal Marketing) การตลาดภายในของบริษัทจะรวมถึงการฝึกอบรมและการจูงใจพนักงานขายบริการ ในการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้า รวมถึงพนักงานที่ให้การสนับสนุนการให้บริการโดยให้การทำงานร่วมกันเป็นทีม เพื่อสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า

2. การตลาดที่สัมพันธ์กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย (Interactive Marketing) หมายถึง การสร้างคุณภาพบริการให้เป็นที่เชื่อถือ เกิดขึ้นในขณะที่ผู้ขายให้บริการกับลูกค้า ซึ่งคุณภาพจะเป็นที่ยอมรับหรือไม่ขึ้นอยู่กับความพอใจของลูกค้า การพิจารณาคุณภาพของลูกค้าต่อการให้บริการของผู้ขายจะพิจารณาด้านต่างๆ คือ

- คุณภาพด้านเทคนิค (Technical Quality)
- คุณภาพด้านหน้าที่ (Functional Quality)
- ลักษณะบริการที่ลูกค้าสามารถประเมินได้ก่อนทำการซื้อ (Service Certification)
- คุณภาพด้านประสบการณ์ (Experience Qualities)
- คุณภาพความเชื่อถือที่เกิดขึ้นจริง (Credence Qualities)

<sup>30</sup> ศิริวรรณ เสรีรัตน์, ปริณัฐ ตักมิตานนท์ และ สุภร เสรีรัตน์, กลยุทธ์การตลาด, หน้า 142.

งานที่สำคัญของธุรกิจให้บริการ<sup>31</sup> มี 3 ประการ คือ

1. ความแตกต่างจากคู่แข่ง (Competitive Differentiation) งานการตลาดของผู้ขายบริการจะต้องทำให้ผลิตภัณฑ์แตกต่างจากคู่แข่ง แต่เป็นการลำบากที่จะสร้างให้เห็นข้อแตกต่างของบริการอย่างเด่นชัด ในความรู้สึกลูกค้า การพัฒนาคุณภาพ การให้บริการที่เหนือกว่าคู่แข่ง สามารถทำได้ในลักษณะต่างๆ กล่าวคือ

- ลักษณะด้านนวัตกรรม (Innovative Features) เป็นการเสนอบริการในลักษณะที่มีแนวคิดริเริ่มแตกต่างจากบริการของคู่แข่งทั่วไป
- การให้บริการพื้นฐานเป็นชุด (Primary Service Package) ซึ่งได้แก่ สิ่งที่ถูกลูกค้าคาดว่าจะได้รับจากกิจการ
- ลักษณะการให้บริการเสริม (Secondary Service Features) ได้แก่ บริการที่มีกิจการมีเพิ่มเติมให้ นอกเหนือจากบริการพื้นฐานทั่วไป

2. คุณภาพการให้บริการ (Service Quality) สิ่งสำคัญสิ่งหนึ่งในการสร้างความแตกต่างของธุรกิจ การให้บริการ คือ การรักษาระดับการให้บริการที่เหนือกว่าคู่แข่ง โดยเสนอคุณภาพการให้บริการตามลูกค้าคาดหวังไว้ ข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับคุณภาพการให้บริการที่ลูกค้าต้องการ จะได้จากประสบการณ์ในอดีต จากการพูดปากต่อปาก จากการโฆษณาของธุรกิจให้บริการ ลูกค้าจะพอใจถ้าเขาได้รับในสิ่งที่เขาต้องการ (What) เมื่อเขามีความต้องการ (When) ณ สถานที่ที่เขาต้องการ (Where) ในรูปแบบที่ต้องการ (How) นักการตลาดต้องทำการวิจัยเพื่อให้ทราบถึงเกณฑ์การตัดสินใจซื้อบริการของลูกค้า โดยทั่วไปไม่ว่าธุรกิจแบบใดก็ตามลูกค้าจะใช้เกณฑ์ต่อไปนี้พิจารณาถึงคุณภาพของการให้บริการ

- การเข้าถึงลูกค้า (Access) บริการที่ให้กับลูกค้าต้องอำนวยความสะดวก ในด้านเวลา สถานที่ แก่ลูกค้า
- การติดต่อสั่งการ (Communication) มีการอธิบายอย่างถูกต้อง โดยใช้ภาษาที่ลูกค้าเข้าใจง่าย
- ความสามารถ (Competence) บุคลากรที่ให้บริการต้องมีความชำนาญ และมีความรู้ความสามารถในงาน
- ความมีน้ำใจ (Courtesy) บุคลากรมีมนุษยสัมพันธ์ที่น่าเชื่อถือ มีความเป็นกันเองมีวิจรรณญาณ
- ความน่าเชื่อถือ (Credibility) บริษัทและบุคลากรต้องสามารถสร้างความเชื่อมั่นและความไว้วางใจในบริการ โดยเสนอบริการที่ดีที่สุดแก่ลูกค้า
- ความไว้วางใจ (Reliability) บริการที่ให้กับลูกค้าต้องมีความสม่ำเสมอและถูกต้อง
- การตอบสนองลูกค้า (Responsiveness) พนักงานจะต้องให้บริการและแก้ปัญหาแก่ลูกค้าอย่างรวดเร็วตามที่ลูกค้าต้องการ

<sup>31</sup> ศิริวรรณ เสรีรัตน์, ปริญญ์ ลักขิตานนท์ และ สุภร เสรีรัตน์, กลยุทธ์การตลาด, หน้า 145.

- ความปลอดภัย (Security) บริการที่ให้อภัยปราศจากอันตราย ความเสี่ยงและปัญหาต่างๆ
- การสร้างบริการให้เป็นที่รู้จัก (Tangible) บริการที่ลูกค้าได้รับ จะทำให้เขาสามารถคาดคะเนถึงคุณภาพของบริการดังกล่าวได้
- การเข้าใจและรู้จักลูกค้า ( Understanding/Knowing Customer) พนักงานต้องพยายามเข้าใจถึงความต้องการของลูกค้า และให้ความสนใจตอบสนองความต้องการดังกล่าว

3. ประสิทธิภาพในการให้บริการ (Productivity) ในการเพิ่มประสิทธิภาพของการให้บริการ ธุรกิจให้บริการสามารถทำได้ 6 วิธี คือ

- การให้พนักงานทำงานมากขึ้น หรือมีความชำนาญสูงขึ้นโดยจ่ายค่าจ้างเท่าเดิม
- เพิ่มปริมาณการให้บริการ โดยยอมสูญเสียคุณภาพบางส่วนลง
- เปลี่ยนบริการนี้ให้เป็นแบบอุตสาหกรรมโดยเพิ่มเครื่องมือเข้ามาช่วย และสร้างมาตรฐานการให้บริการ
- การให้บริการที่ปลดการใช้บริการหรือสินค้าอื่นๆ
- การออกแบบบริการให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น
- การให้สิ่งจูงใจลูกค้าให้ใช้แรงงานของเขาแทนแรงงานของบริษัท

ธุรกิจที่ให้บริการที่ต้องการเพิ่มประสิทธิภาพในการให้บริการต้องระมัดระวังไม่ให้เกิดภาพพจน์ในแง่การลดคุณภาพของบริการ รวมทั้งรักษาระดับความพึงพอใจของลูกค้า

การตลาดสำหรับองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไร<sup>32</sup> มีความรับผิดชอบแตกต่างไปจากองค์กรอื่นและเกี่ยวข้องกับส่วนใหญ่มากับสาธารณะ สาธารณชนคือกลุ่มของผู้คนหรือองค์กรที่มีส่วนเกี่ยวข้องและให้ผลกับองค์กร โดยแบ่งได้ดังนี้

1. กลุ่มผู้ให้การสนับสนุน (Supporters) ได้แก่ ผู้บริจาค ผู้สนับสนุน ผู้ให้วัตถุดิบ ผู้ตั้งกฎเกณฑ์ และควบคุมองค์กร
2. กลุ่มผู้ดำเนินงาน (Operators) ได้แก่ กรรมการอำนวยการ ผู้อำนวยการ คณะทำงาน
3. กลุ่มระหว่างกลาง (Intermediates) ได้แก่ ผู้ค้าขาย คู่ค้า ตัวแทน ผู้รับเหมาช่วง ผู้รับจ้างอำนวยความสะดวก บริษัทการตลาด
4. กลุ่มผู้รับบริการ (Customers) ได้แก่ ลูกค้า หน่วยงานท้องถิ่น กลุ่มผู้เคลื่อนไหว สาธารณชน สื่อมวลชน คู่แข่งขัน

ภาพลักษณ์สำหรับองค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไร<sup>33</sup> ที่มีความรับผิดชอบจะคำนึงถึงภาพลักษณ์ของตน ภาพลักษณ์ไม่จำเป็นต้องถูกต้องตามความจริงแต่จะสะท้อนถึงความสำเร็จทางด้านการตลาด การวัดภาพลักษณ์ได้เป็น การวัดความคุ้นเคย-ความชอบ การวัดเปรียบเทียบ ส่วนความพึงพอใจจะมีการวัดอัตราการตอบสนอง ซึ่งดูได้จากความสัมพันธ์ของยอดขาย ขี้อร้องเรียนและข้อเสนอแนะ กลุ่มผู้แทนลูกค้า

<sup>32</sup> Philip Kotler, Marketing for Nonprofit Organizations (2<sup>nd</sup> ed. New York, NY: Prentice-Hall, 1982) p 47.

<sup>33</sup> Ibid., p 56.