

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง การศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของโครงการวิจัยของสถาบันฯ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของโครงการวิจัยของสถาบันวิจัยฯ โดยวิธีต้นทุนกิจกรรม

การศึกษาครั้งนี้เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินของปีงบประมาณ 2545 โครงสร้างองค์กร (Organization Chart) คำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) และข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ของสถาบันฯ แล้วนำมาคำนวณต้นทุนผลผลิตซึ่งได้แก่โครงการวิจัยตามแนวความคิดต้นทุนกิจกรรม

แนวคิดการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นการกระจายต้นทุนจากการปฏิบัติงานไปสู่กิจกรรมตามตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรหรือปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุน จากนั้นจะกระจายต้นทุนแต่ละกิจกรรมไปสู่ผลผลิตตามกิจกรรมที่ใช้ต้นทุนนั้น

เริ่มจากการแบ่งหน่วยงานเป็นศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ต่าง ๆ ตามโครงสร้างขององค์กรซึ่งประกอบด้วย 5 ส่วนงาน ได้แก่ สำนักงานเลขานุการ งานบริหาร และธุรการ งานคลังและพัสดุ งานแผนและพัฒนา งานบริการการวิจัย

การกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบนี้ จะทำให้ผู้บริหารสามารถทราบถึงต้นทุนในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ (ส่วนงาน) ว่ามีต้นทุนสูงหรือต่ำกว่างบประมาณที่ตั้งไว้หรือไม่ เพียงไร มีผลให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพราะมีข้อมูลที่เห็นได้อย่างชัดเจน

จากนั้นจึงวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรมของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ แยกได้ทั้งสิ้น 12 กิจกรรม ได้แก่ กิจกรรมงานเลขานุการและบริหารทั่วไป กิจกรรมสารบรรณ-ธุรการ กิจกรรมการเจ้าหน้าที่ กิจกรรมประชาสัมพันธ์ กิจกรรมการเงิน กิจกรรมบัญชี กิจกรรมพัสดุและยานพาหนะ (งานอาคารและสถานที่) กิจกรรมนโยบายและแผน กิจกรรมวิเทศสัมพันธ์ กิจกรรมบริหารโครงการวิจัย กิจกรรมศูนย์วิจัย/หน่วยวิจัย กิจกรรมหน่วยบริการเทคโนโลยี โดยแต่ละกิจกรรมมีตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมละ 1 ตัวผลิตภัณฑ์ รวมทั้งหมด 12 ตัวผลิตภัณฑ์ ประเภทค่าใช้จ่าย ประกอบด้วย เงินเดือน ค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราว ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค เงินอุดหนุน รายจ่ายอื่น ค่าเสื่อมราคา

ขั้นตอนต่อไปเป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมโดยการกระจายค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายซึ่งไม่รวมค่าครุภัณฑ์และรวมค่าเสื่อมราคาเข้าสู่ศูนย์ความรับผิดชอบ (ส่วนงาน) ต่าง ๆ โดยใช้เกณฑ์การปันส่วนโดยตรง ประมาณการ และดุลยพินิจ จะได้ต้นทุนรวมในแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ (ส่วนงาน) ขั้นตอนต่อมาเป็นการปันส่วนต้นทุนแต่ละรายการของส่วนงานลงสู่กิจกรรมตามเกณฑ์ต่าง ๆ โดยใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนเช่นเดียวกับการปันส่วนเข้าสู่ส่วนงานจะทำให้ทราบต้นทุนแต่ละกิจกรรม ในขั้นนี้จะกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรมและคำนวณต้นทุนต่อตัวหลักต้นทุนกิจกรรม เช่น ต้นทุนกิจกรรมงานเลขานุการและบริหารทั่วไป 22.82 บาทต่อจำนวนชิ้นงาน กิจกรรมสารบรรณ – ธุรการ 70.82 บาทต่อฉบับ กิจกรรมการเจ้าหน้าที่ 406.78 บาทต่อครั้ง กิจกรรมประชาสัมพันธ์ 113.64 บาทต่อเรื่อง กิจกรรมการเงิน 121.53 บาทต่อฉบับ กิจกรรมบัญชี จำนวนเงิน 181.36 บาทต่อฉบับ กิจกรรมพัสดุและยานพาหนะ (งานอาคารและสถานที่) 73.75 บาทต่อฉบับ กิจกรรมนโยบายและแผน 883.21 บาทต่อเรื่อง กิจกรรมวิเทศสัมพันธ์ 1,953.35 บาทต่อเรื่อง กิจกรรมบริหารโครงการวิจัย 79.46 บาทต่อฉบับ เป็นต้น

ในขั้นตอนสุดท้ายเป็นการคำนวณต้นทุนต่อผลผลิต ซึ่งในที่นี้ได้แก่โครงการวิจัยจึงเป็นการคำนวณต้นทุนค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมต่าง ๆ ลงสู่โครงการวิจัย ตามกิจกรรมที่ปฏิบัติจริงในอัตราต้นทุนต่อตัวหลักต้นทุนกิจกรรม การศึกษาครั้งนี้ได้ยกตัวอย่างโครงการวิจัยจำนวน 2 โครงการจากทั้งหมด 42 โครงการ ทั้งนี้เป็นโครงการวิจัยที่ดำเนินการภายในปีงบประมาณ 2545 ดังนี้ โครงการที่ 1 คือ โครงการพัฒนาผ้าพื้นเมืองไทยเพื่อส่งเสริมอาชีพและรายได้ให้แก่ประชาชน โครงการที่ 2 คือ โครงการการวิจัยและพัฒนาการผลิตด้วยาสเตียรอยด์จากสารตั้งต้น โซลาโซตินที่สกัดจากใบมะเขือ (*Solanum Laciniatum*, Ait) ที่เพาะปลูกในประเทศไทยโดยการนำอัตราต้นทุนกิจกรรม มาคูณกับจำนวนตัวหลักต้นทุนกิจกรรมของโครงการวิจัยที่เกิดขึ้นจริง ก็จะได้ต้นทุนของโครงการวิจัยดังกล่าวแล้วข้างต้น ได้ผลดังนี้คือ

โครงการการพัฒนาผ้าพื้นเมืองไทยเพื่อส่งเสริมอาชีพและรายได้ให้แก่ประชาชน ได้รับต้นทุนจากการปันส่วนตามวิธีต้นทุนกิจกรรม (ABC) จำนวนเงิน 259,211.30 บาท บวกเงินอุดหนุนโครงการ รวมเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 5,381,811.30 บาท

โครงการการวิจัยและพัฒนาการผลิตด้วยาสเตียรอยด์จากสารตั้งต้น โซลาโซตินที่สกัดจากใบมะเขือเทศ (*Solanum Laciniatum*, Ait) ที่เพาะปลูกในประเทศไทย ได้รับต้นทุนจากการปันส่วนตามวิธีต้นทุนกิจกรรม (ABC) จำนวนเงิน 113,506.13 บาท บวกเงินอุดหนุนโครงการ รวมเป็นจำนวนเงินเท่ากับ 1,713,506.13 บาท

โครงการวิจัยที่เหลือ 40 โครงการ ได้รับต้นทุนจากการปันส่วนตามวิธีต้นทุนกิจกรรม (ABC) บวกเงินอุดหนุนโครงการ เป็นจำนวนเงินเท่ากับ 17,036,902.57 บาท

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

1. จากการศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนต่อหน่วยของโครงการวิจัยของสถาบันฯ ทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละศูนย์ความรับผิดชอบ และต้นทุนของแต่ละกิจกรรม และต้นทุนของแต่ละโครงการวิจัยดังกล่าว ทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลสารสนเทศที่ถูกต้องแม่นยำยิ่งขึ้น สามารถมองเห็นภาพของต้นทุนต่างๆ ได้ชัดเจนมากขึ้น เช่น กิจกรรมบริหารและธุรการ มีต้นทุน 526,949.92 บาท เป็นต้น

2. ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาผู้ศึกษาและผู้สนใจ สามารถใช้เป็นแนวทางในการคิดต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานได้

การบริหารต้นทุนแบบใหม่มีความสำคัญและสร้างความเป็นเลิศให้แก่กิจกรรม เช่น การควบคุมต้นทุน การตัดสินใจ และการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมองค์กร

ด้านการควบคุมต้นทุน ผู้บริหารสามารถกำหนดกลยุทธ์การบริหารจัดการให้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของสถาบันฯ

ด้านการตัดสินใจ ข้อมูลที่ผู้บริหารได้รับสามารถนำไปประกอบการตัดสินใจ ในด้านบริหารจัดการ ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นสามารถแก้ไขให้ทันเหตุการณ์ และเกิดข้อผิดพลาดน้อยที่สุด

ด้านการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมองค์กร ผู้บริหารสามารถใช้เป็นข้อมูลในการปรับรูปแบบภาระงานในสถาบันฯ โดยลดหรือปรับงานที่ซ้ำซ้อนรวมเข้าด้วยกัน อันจะทำให้ลดต้นทุนสถาบันฯ ในส่วนนั้นๆ ได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดจากการใช้ทรัพยากร ทั้งในด้านทรัพยากรมนุษย์และทรัพยากร อื่น ๆ

ข้อมูลเพิ่มเติม จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารของสถาบันฯ เกี่ยวกับการคิดต้นทุนกิจกรรมสรุปได้มีดังนี้

1. ผู้บริหารส่วนมากมีความเห็นด้วยกับระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม เพื่อนำไปสู่การวางแผนงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance-Based Budgeting) แต่จะต้องมีการประชุมซักซ้อมทำความเข้าใจ มีการศึกษา ฝึกอบรมเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรมให้แก่บุคลากรทุกระดับของสถาบันฯ ก่อนเพื่อให้เกิดความเข้าใจและความร่วมมือของทุกฝ่าย

2. ในการจัดทำโครงการแบบต้นทุนกิจกรรมนั้น ผู้บริหารส่วนมากเห็นว่าตัวหลักต้นทุนกิจกรรมควรจะเป็นจำนวนคนผู้ให้บริการ เป็นลำดับที่ 1 ส่วนเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรมเป็นลำดับที่ 2 ส่วนความถี่ของกิจกรรมให้ความสำคัญเป็นอันดับรอง

3. ต้นทุนกิจกรรมในการจัดทำงบประมาณ ผู้บริหารให้ความสำคัญในการจัดลำดับดังนี้ 1. ค่าวัสดุอุปกรณ์ 2. ค่าใช้สอย 3. ค่าตอบแทน 4. ค่าสาธารณูปโภค 5. เงินเดือน/ค่าจ้าง 6. ค่าวิเคราะห์ 7. ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์

3. เนื่องจากผู้ศึกษาได้ใช้ข้อมูลเฉพาะเงินงบประมาณแผ่นดินและเงินงบประมาณเงินรายได้ประจำปีงบประมาณ 2545 ถ้าจะให้ครบทุกส่วนต้องศึกษาเงินนอกงบประมาณด้วย และการศึกษากิจกรรมที่เกิดขึ้นในห้วงเวลาดังกล่าวที่ค่อนข้างจำกัด หากสถาบันฯ จะนำไปประยุกต์ใช้อาจทำการแยกกิจกรรมตามความเหมาะสม เพราะจัดระบบข้อมูลทางการเงินและการป้อนส่วนให้ชัดเจนสอดคล้องกับขั้นตอนของต้นทุนกิจกรรม (ABC)

4. ถ้าหากในอนาคตหน่วยงานในมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ทุกหน่วยงานจะต้องมีการคำนวณต้นทุนของหน่วยงาน การกำหนดกิจกรรม การใช้เกณฑ์การป้อนส่วนค่าใช้จ่าย ถ้าหากภายหลังทางสถาบันฯ เห็นว่าไม่เหมาะสมก็สามารถปรับเปลี่ยนได้