

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง แนวทางการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี เป็นการศึกษาแนวทางการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งต้นทุนต่อหลักสูตร ต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี และต้นทุนรายวิชา เพื่อเป็นข้อมูลในการบริหารงานการเงินและงบประมาณ อีกทั้งยังสามารถประเมินผลการปฏิบัติงาน ในการศึกษาครั้งนี้ได้ใช้แนวคิดและทฤษฎีเรื่อง ต้นทุนฐานกิจกรรม มาประยุกต์ใช้ในการคำนวณต้นทุนต่อผลิตภัณฑ์ของสถาบันอุดมศึกษา

#### 2.1 ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (ABC) เป็นระบบการคิดต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรม ซึ่งกิจกรรมเป็นการกระทำที่มีการใช้ทรัพยากรหรือต้นทุน เพื่อให้เกิดผลผลิตได้ ขั้นตอนของระบบ ABC จึงเป็นการกำหนดกิจกรรม (Activity) การกระจายต้นทุนหรือทรัพยากร (Resources) สู่กิจกรรม แล้วจึงกระจายต้นทุนกิจกรรมไปสู่ผลผลิตที่จะวัดค่า (Cost Object) โดยอาศัยตัวผลักดันต้นทุน และปันส่วนต้นทุนของกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์บริการ

#### หลักการเบื้องต้นของระบบ ABC สรุปได้ดังนี้

2.1.1 การวิเคราะห์กิจกรรม คือการระบุกิจกรรมที่สำคัญ ๆ ขององค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งเกณฑ์ในการบ่งบอกลักษณะของการดำเนินธุรกิจ เกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม ตลอดจนเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

2.1.2 การระบุต้นทุนฐานกิจกรรมและตัววัดผลการปฏิบัติงาน คือการระบุต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการประกอบกิจกรรมนั้น ตัวผลักดันที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มกิจกรรมต่างๆ จะเรียกว่า ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) การปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมอาจทำได้ 3 วิธี ดังนี้

- 1) การปันส่วนทางตรง (Direct Charging)
- 2) การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณ (Estimation)
- 3) การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation)

2.1.3 การระบุผลได้ของแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนกิจกรรมมักจะอยู่ในรูปของอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน การเลือกตัว

ผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่เหมาะสมจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจถึงปัจจัยต่างๆ ที่เป็นสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ เปลี่ยนแปลงไปได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

**ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)** คือเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่สะสมไว้ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการ สามารถทำได้ 3 วิธี คือ

- 1) การปันส่วนทางตรง (Direct Charging)
- 2) การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation)
- 3) การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักการ (Estimation)

**2.1.4 การระบุต้นทุนฐานกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน (Cost Object)** ตามปริมาณการใช้ตัวผลักดันต้นทุน การคำนวณต้นทุนของสิ่งของที่จะนำมาคิดต้นทุนจะพิจารณาว่าสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนนั้นต้องผ่านกิจกรรมใดบ้างและมีลักษณะการใช้ตัวผลักดันอย่างไรในกิจกรรมที่นำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ ในบางแผนกอาจเก็บรวบรวมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้นโดยตรง แต่ในกรณีที่การปฏิบัติงานซ้ำซ้อน มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุนมากมาย การคิดต้นทุนฐานกิจกรรมจะพิจารณาลดหลั่นตามลำดับความสำคัญต่อกิจกรรมเหล่านั้น จนกระทั่งต้นทุนของกิจกรรมทั้งหมดจะถูกคิดเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน ซึ่งในทางทฤษฎีมีวิธีการคิดต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน อยู่ 2 วิธี ได้แก่

**วิธีที่ 1 วิธีคิด 2 ขั้นตอน (The Two-stage Approach)** ขั้นที่ 1 จะเป็นการคิดต้นทุนการใช้ทรัพยากรเข้าสู่ศูนย์กลางกิจกรรมที่กำหนดไว้โดยใช้ความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุนเป็นตัวผลักดันทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมที่กำหนด ส่วนขั้นที่ 2 จะเป็นการคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน

**วิธีที่ 2 วิธีคิดหลายขั้นตอน (Multiple-stage Approach)** เป็นการปันส่วนต้นทุนให้กับกิจการที่มีกิจกรรมซับซ้อน คือมีกิจกรรมสนับสนุนเป็นลำดับหลายขั้นตอน จึงต้องคิดหรือปันส่วนต้นทุนลดหลั่นหลายขั้นตอนจนกระทั่งคิดเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน คือตัวสินค้าทุกชนิดในขั้นสุดท้าย

## 2.2 การแบ่งกิจกรรมของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548)

ระบบ ABC แบ่งกิจกรรมในการดำเนินงาน ออกเป็น 4 ลำดับชั้น ดังนี้

**2.2.1 Unit-Level Activity** หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้น สำหรับแต่ละหน่วยผลิต สำหรับกิจกรรมในระดับนี้ จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะผันแปร โดยตรงกับปริมาณการผลิตหรือยอดขาย ต้นทุนกิจกรรมจะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่ใช้กิจกรรมนั้นๆ โดยตรง

**2.2.2 Batch-Level Activity** หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นสำหรับแต่ละ Batch ของการผลิตหรือการให้บริการ สำหรับกิจกรรมในระดับนี้ จำนวนครั้งที่ทำกิจกรรมจะผันแปรโดยตรงกับจำนวน Batch และไม่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยในแต่ละ Batch ต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวจะสามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ได้โดยตรง

**2.2.3 Product-Sustaining Activity** หมายถึง กิจกรรมที่ทำโดยรวม โดยมีเครื่องช่วยความสัมพันธ์กันเพื่อให้การผลิตทันต่อเวลาและสามารถขายสินค้าแต่ละชนิดได้ กิจกรรมในลำดับขั้นนี้จะไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับปริมาณการผลิตหรือจำนวน Batch แต่จะเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการผลิตและการขายสินค้าแบบนั้นๆ โดยเฉพาะต้นทุนในระดับนี้จะระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ได้โดยตรง

**2.2.4 Facility-Sustaining Activity** หมายถึง กิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยรวมเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปได้ กิจกรรมประเภทนี้จะไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ กับจำนวนหน่วยผลิต จำนวน Batch หรือความหลากหลายของประเภทหรือส่วนผสมผลิตภัณฑ์ ต้นทุนของกิจกรรมในลำดับนี้จึงมีลักษณะเป็นต้นทุนรวม (Common Cost) ซึ่งไม่สามารถระบุเข้าสู่ผลิตภัณฑ์หรือบริการได้โดยอาศัยการประมาณอย่างมีหลักเกณฑ์ การปันส่วนจึงเป็นไปได้ในลักษณะที่ต้องใช้ดุลพินิจส่วนตัวเข้าช่วย

## 2.3 ข้อบกพร่องของระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิม (วรัทกดี ทูมมานนท์, 2547)

แนวคิดของระบบการบริหารต้นทุนที่มักจะใช้กันอยู่ในสถาบันการศึกษาในขณะนี้ (Traditional Cost Management System) แตกต่างจากระบบต้นทุนกิจกรรม ซึ่งมีข้อบกพร่องของระบบดังกล่าว ดังนี้

**2.3.1 ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมถือว่าผลผลิต (เช่น นักศึกษา) และจำนวนนักศึกษาเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน** ด้วยเหตุนี้การคิดค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาจึงใช้สิ่งที่มีความสัมพันธ์กับจำนวนนักศึกษาเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยกิจกรรมสนับสนุนต่างๆ ทำให้ฝ่ายบริหารของสถาบันการศึกษาไม่ได้รับข้อมูลค่าใช้จ่ายต่อหัวนักศึกษาตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น

**2.3.2 ระบบการบริหารต้นทุนแบบเดิมเน้นการบริหารสถาบันการศึกษา โดยแบ่งออกเป็นหน่วยงานย่อยตามหน้าที่งาน (Function) และกำหนดให้มีความรับผิดชอบเฉพาะอย่าง** หัวหน้าของแต่ละหน่วยงานจะประมาณค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของหน่วยงานตนเองโดยค่าใช้จ่ายต่างๆ นี้จะประมาณตามการจัดหมวดหมู่รหัสบัญชีของบัญชีการเงินซึ่งแสดงชื่อบัญชีของต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ของสถาบันการศึกษาในลักษณะแยกตามหน้าที่งาน

## 2.4 ประโยชน์ของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2547)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นวิธีการที่ช่วยให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์สูงขึ้น โดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมจะระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตทุกประเภท จากการวิเคราะห์ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมและตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละกิจกรรม จะทำให้สามารถระบุการใช้ทรัพยากรของผลผลิตแต่ละประเภทได้ ซึ่งไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากปริมาณการผลิตเท่านั้น นอกจากนี้ ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม ยังมีวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้แม่นยำมากขึ้น โดยใช้เกณฑ์ในการปันส่วนหลายเกณฑ์ แทนที่จะใช้ตัวผลักดันกิจกรรม ซึ่งมีความสัมพันธ์อย่างมีเหตุเป็นผลกับต้นทุน ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหาร ดังนี้

2.4.1 ช่วยในการคำนวณต้นทุนการผลิต (Product/Service Costing) ของสถาบันการศึกษามีความถูกต้องมากขึ้น

2.4.2 ช่วยในการวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Measurement) ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.4.3 ช่วยในการลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ (Cost Reduction) ของสถาบันการศึกษา

2.4.4 ช่วยในการสนับสนุนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร (Decision Support) กล่าวคือ การทราบต้นทุนตามกิจกรรม ทำให้สามารถวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อพิจารณาตัดสินใจทางเลือกในการบริหารกิจกรรมนั้นๆ ได้ เช่น การปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิตบัณฑิต การลดเวลาในการผลิตบัณฑิต เป็นต้น

2.4.5 ช่วยให้เกิดการพัฒนากิจกรรมต่างๆ อย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

## 2.5 สมมติฐานของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2547)

แนวคิดของระบบต้นทุนฐานกิจกรรม คือผลผลิตถูกผลิตขึ้นโดยองค์กรผ่านกลยุทธ์และแผนงาน ซึ่งมีผลให้กิจกรรมที่ต้องปฏิบัติและการปฏิบัติงานตามกิจกรรมจะทำให้เกิดต้นทุนในแง่ของสถาบันการศึกษา ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม เน้นการบริหารสถาบันการศึกษา โดยแบ่งกิจกรรมต่างๆ และถือว่า

2.5.1 พันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่างๆ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ เป็นต้น

2.5.2 กิจกรรม คือการกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า (Input) ของสถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต (Output)

### 2.5.3 กิจกรรมต่างๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน

### 2.5.4 ผลผลิต เช่น บัณฑิต เป็นตัวใช้กิจกรรมต่างๆ อีกทีหนึ่ง

## 2.6 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**ชูศรี เทียศิริเพชร (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่องแนวทางการจัดทำต้นทุนกิจกรรมของ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในระดับปริญญาตรีและปริญญาโทสำหรับกระบวนวิชาที่เปิดสอนในภาคเรียนที่ 2/2544 และภาคเรียนที่ 1/2545 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดแนวทางและโครงสร้างการคำนวณต้นทุนกิจกรรม การศึกษาในครั้งนี้แบ่งกิจกรรมเบื้องต้นตามแผนงาน/พันธกิจของคณะ ซึ่งได้แก่ กิจกรรมการผลิตบัณฑิตทางการบัญชีและคณะบริหารธุรกิจ กิจกรรมการวิจัย กิจกรรมการบริการวิชาการแก่ชุมชน กิจกรรมทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม และกิจกรรมการบริหาร แต่ละกิจกรรมจะมีการแบ่งเป็นกิจกรรมย่อย (Task) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงานขั้นพื้นฐานที่แฝงในกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น ในงานการผลิตบัณฑิต ประกอบด้วย กิจกรรมย่อย ได้แก่ การเรียน การสอน การบริการวิชาการ และการบริการห้องสมุด เป็นต้น โดยเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ เช่น จำนวนสัดส่วนเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม จำนวนนักศึกษา จำนวนนักศึกษาลงทะเบียนเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student : FTES) และจำนวนบุคลากรในแต่ละหน่วยงาน เป็นต้น การคำนวณต้นทุนประกอบด้วย 2 ขั้นตอน ขั้นที่ 1 เป็นการกระจายต้นทุนทั้งสิ้นไปสู่กิจกรรมหลัก โดยนำข้อมูลจากงบประมาณรายจ่ายจริงของคณะซึ่งนำมาจากบัญชีแยกประเภทรวมด้วยส่วนที่ปันส่วนมาจากส่วนกลางประกอบด้วย ค่าวัสดุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ การปันส่วนจะพิจารณาประเภทต้นทุนและใช้เกณฑ์ปันส่วนที่แตกต่างกัน ขั้นที่ 2 เป็นการกระจายต้นทุนกิจกรรมไปยังหน่วยวัด เช่น ต้นทุนต่อหน่วยนักศึกษา FTES เป็นต้น นอกจากนี้ยังเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยตามวิธีต้นทุนเดิมกับต้นทุนกิจกรรมซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วย FTES ตามวิธีต้นทุนเดิมเท่ากับ 29,417.59 บาท ซึ่งมีต้นทุนสูงกว่าวิธีต้นทุนกิจกรรมซึ่งมีต้นทุนต่อหน่วยเท่ากับ 19,604.38 บาท ถ้ารวมค่าเสื่อมราคาแล้วต้นทุนต่อหน่วยทั้งสิ้นเท่ากับ 21,805.41 บาท

**ปรานอม บัวบานศรี (2546)** ได้ทำการศึกษาการประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในสถานศึกษาเอกชนกรณีศึกษา: โรงเรียนเทคโนโลยีเอเชีย จังหวัดเชียงใหม่ โดยรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้บริหาร อาจารย์ผู้สอนและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อมูลจากรายงานการเงินของปีการศึกษา 2544 โครงสร้างองค์กรและคำบรรยายลักษณะงาน และข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงาน แล้วนำข้อมูลที่ได้อมาวิเคราะห์ตามขั้นตอนของระบบต้นทุนกิจกรรม ผลการศึกษาครั้งนี้

ทำให้ผู้บริหารทราบว่าต้นทุนรวมประกอบด้วยสัดส่วนของต้นทุนโดยตรง ต้นทุนปันส่วนและค่าเสื่อมราคา โดยสรุปของแต่ละสาขาวิชา การที่ผู้บริหารทราบต้นทุนโดยละเอียดในทุกๆ ส่วน จะทำให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่าต้นทุนในส่วนใดที่เป็นเหตุให้การดำเนินงานในสาขาวิชานั้นๆ มีผลกำไรลดลงหรือมีผลขาดทุนในที่สุด และนำไปพัฒนาผลการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

**พิมพ์พรรณ กันชะคำ (2546)** ได้ทำการศึกษาแนวทางการจัดทำต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรมขององค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ระดับผู้จัดการในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ระดับผู้จัดการ หัวหน้างานและเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติงานในฝ่ายต่างๆ ของสถานวิชาการนานาชาติ ร่วมกับการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำอธิบายลักษณะงาน การสังเกตการณ์ทำงานและเอกสารที่เผยแพร่ต่างๆ ประกอบกับรายงานทางการเงินของรอบระยะเวลา เดือนมกราคม – ธันวาคม 2545 การศึกษาครั้งนี้พบว่า ในการวางแผนทางเพื่อคำนวณหรือจัดทำระบบบัญชีตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมนี้ เนื่องจากต้องมีการรวบรวมข้อมูลจากหลายฝ่ายจึงจำเป็นต้องทำให้มีความสำคัญและมีความเข้าใจต่อการจัดทำระบบดังกล่าว ตลอดจนการกำหนดนโยบายบริหารงานที่สอดคล้องกับระบบการปฏิบัติงาน รวมทั้งกระบวนการจัดการฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่างๆ ผลของการศึกษานี้คาดว่าจะจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานที่มีการปรับเปลี่ยนตามรูปแบบการบริหารของมหาวิทยาลัยในอนาคต

**พิมพ์พร ไชยยะเรื่อน (2546)** ได้ทำการศึกษาแนวทางการจัดทำงบประมาณ โดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อำเภอห้างฉัตร จังหวัดลำปาง โดยรวบรวมข้อมูลจากโครงสร้างการจัดองค์กรและสัมภาษณ์พนักงาน เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติหน้าที่ในแต่ละส่วนงานแล้วนำข้อมูลที่ได้อาวิเคราะห์ตามขั้นตอนของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสรุปได้ว่าต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาประยุกต์ใช้กับการจัดทำงบประมาณได้และสามารถแสดงให้เห็นถึงกิจกรรมบางกิจกรรมที่สามารถนำไปจัดจ้างบุคคลภายนอกทำ แต่การพิจารณายกเลิกกิจกรรมต้องคำนึงถึงปัจจัยด้านอื่นด้วย เช่น ด้านบุคลากรจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย

**สุชาดา กุลธง (2546)** ได้ทำการศึกษาแนวทางการคิดต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของโครงการวิจัยของสถาบันวิจัยและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลงบประมาณแผ่นดินปี และงบประมาณเงินรายได้ของปีงบประมาณ 2545 โครงสร้างขององค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ โดยการสัมภาษณ์ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง แล้วนำมาคำนวณต้นทุนผลิตตามแนวคิดต้นทุนกิจกรรม จาก

การศึกษาทำให้ทราบแนวทางและขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของสถาบัน เพื่อนำไปคำนวณต้นทุนของโครงการวิจัย

**วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2547)** ได้สาธิตการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาประยุกต์กับการคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวของสถาบันการศึกษา การคำนวณจะจำกัดขอบเขตอยู่แต่เฉพาะต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ เท่าที่เกิดในระดับคณะ โดยไม่รวมถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ของหน่วยงานสนับสนุนในระดับสถาบันการศึกษา เช่น งานบริหารทั่วไป งานบริการห้องสมุด งานกิจการนักศึกษา งานทะเบียน งานบริการคอมพิวเตอร์เพื่อการเรียนการสอน งานพัฒนา สื่อการสอน โดยมีจุดประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางอ้างอิงสำหรับสถาบันการศึกษา ในการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปประยุกต์ในโอกาสต่อไป

**นพรัตน์ อัครจินดา (2550)** ได้ทำการศึกษาแนวทางการคำนวณต้นทุนกิจกรรมของหน่วยงานระดับคณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เพื่อให้ได้ต้นทุนรายหลักสูตร ต้นทุนต่อหัวนักศึกษา รายปี และต้นทุนรายวิชา ในระดับปริญญาตรี โดยรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาโครงสร้างองค์กร และการบริหารงาน รวมทั้งระบบการปฏิบัติงานและสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง แล้วนำข้อมูลที่ได้อมาวิเคราะห์ตามขั้นตอนของระบบต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจากการศึกษาพบว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตในระดับปริญญาตรีประกอบด้วย 9 กิจกรรม ดังนี้คือ กิจกรรมสนับสนุนส่วนกลาง กิจกรรมบริหารส่วนกลาง กิจกรรมบริหารคณะ กิจกรรมบริหารห้องสมุด กิจกรรมนิสิตนักศึกษา กิจกรรมการเรียนการสอน กิจกรรมห้องปฏิบัติการ กิจกรรมกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ และกิจกรรมบริหารภาควิชา ต้นทุนต่อหัวนักศึกษารายปี พบว่าสามารถคำนวณหาได้โดยนำต้นทุนกิจกรรมทั้งหมดที่เก็บรวบรวมได้ทั้งทางตรงและทางอ้อมหารด้วยจำนวน FTES สำหรับต้นทุนรายวิชาหาได้โดยคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์และระบบต้นทุนเข้าสู่แต่ละกระบวนวิชา