

บทที่ 5

สรุปการศึกษาและข้อเสนอแนะ

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่มีแนวทางที่จะพัฒนาระบบบัญชีของมหาวิทยาลัย รวมทั้งคณะ และทุกองค์กรภายใต้กำกับสู่การจัดทำบัญชีตามระบบบัญชีแบบ 3 มิติหรือระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และมีแนวทางที่จะจัดทำโดยอาศัยหลักการของบัญชีกิจกรรม (Activity Base) เข้าร่วมในการจำแนกต้นทุนของมหาวิทยาลัย สถานวิชาการนานาชาติในฐานะที่เป็นองค์กรในกำกับซึ่งมีวิธีการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างอยู่เดิมแล้ว การนำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity Base Costing) เป็นแนวทางที่ได้ผู้บริหารขององค์กรเห็นว่ามีความสำคัญ ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติในอนาคต รวมถึงปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ในการเข้าสู่ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

เนื่องจากสถานวิชาการนานาชาติ เป็นองค์กรที่มีกิจกรรมหลักและกิจกรรมเสริมต่าง ๆ คือ การให้บริการ ที่เป็นการสนับสนุนภารกิจต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยไม่ว่าจะเป็นด้านห้องพัก ห้องสัมมนา การจัดหลักสูตรอบรม การให้บริการด้านต่างประเทศ ประกอบการบริหารงานที่เป็นแบบแบน (Flat Organization) และพนักงานของสถานวิชาการนานาชาติที่มีจำนวนจำกัด เมื่อเทียบกับภาระงานที่มีอยู่หลาย ๆ ด้าน ทำให้พนักงานบางคนต้องรับภาระงานทั้งภาระงานหลักและภาระงานเสริม ซึ่งมีความสำคัญไม่แตกต่างกันมากนัก

ในการศึกษาแนวทางในการจัดทำต้นทุนกิจกรรมของสถานวิชาการนานาชาติ ซึ่งแบ่งเป็น 4 ขั้นตอน โดยเริ่มจากการที่ผู้ศึกษาได้ทำการประชุมเพื่อระดมความคิดเห็นร่วมกับหัวหน้างานฝ่ายต่าง ๆ และผู้จัดการเพื่อกำหนดศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ตามแผนก/ฝ่ายต่าง ๆ ได้ทั้งหมด 4 แผนก/ฝ่ายตามโครงสร้างองค์กร (Organization Chart) พร้อมกับได้ศึกษาคำบรรยายลักษณะงาน (Job Description) สังกัดการทำงาน สัมภาษณ์หัวหน้างานระดับปฏิบัติ และหัวหน้าฝ่ายตลอดจนผู้จัดการเพื่อร่วมกำหนดกิจกรรมของแผนก/ฝ่าย ต่าง ๆ ซึ่งสามารถจำแนกได้ 4 แผนก/ฝ่ายดังนี้

All rights reserved

ตารางที่ 23 แสดงจำนวนกิจกรรมแยกตามฝ่าย/แผนก

แผนก/ฝ่าย	จำนวนกิจกรรม
ฝ่ายบริหารงานทั่วไป	8
ฝ่ายบัญชีการเงินและพัสดุ	8
ฝ่ายบริการห้องพักและสัมมนา	8
ฝ่ายวิชาการและส่งเสริมภารกิจ	6
รวม	30

หลังจากได้สรุปกิจกรรมในแต่ละฝ่าย/แผนกซึ่งถือว่าเป็นศูนย์กลางความรับผิดชอบเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้ศึกษาจึงได้รวมกิจกรรมต่าง ๆ เข้าสู่งานแต่ละงาน จากนั้นจึงได้ทำการรวบรวมข้อมูลทางด้านทุนจากบัญชีแยกประเภทต่าง ๆ ลงสู่ศูนย์กลางความรับผิดชอบแต่ละศูนย์ก่อนป็นส่วนลงสู่งานในแต่ละศูนย์ฯ ทั้งนี้โดยอาศัยเกณฑ์จำแนกดังนี้

1. การระบุทางตรง (Direct Charging) ในกรณีที่สามารถระบุได้ทันที เช่น ในกรณีที่มีการสั่งซื้ออุปกรณ์และเชมพูที่ใช้ในห้องพักจะเป็นส่วนของฝ่ายห้องพักและสัมมนาได้ เป็นต้น
2. การระบุโดยประมาณ (Estimation) กรณีที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลาง เช่น ค่าน้ำค่าไฟ ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของฝ่ายใดอย่างแน่ชัด ต้องทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามความเหมาะสม โดยอาจใช้เกณฑ์พื้นที่หรือจำนวนพนักงานเป็นหลัก
3. การระบุโดยใช้ดุลยพินิจส่วนตัว (Arbitrary Allocation) จะใช้ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีใดวิธีหนึ่งข้างต้น เช่น เงินบริจาคมหาวิทยาลัย เป็นต้น

สำหรับในการปันส่วนค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น เงินเดือน จำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องอาศัยการปันส่วนโดยพิจารณาจากสัดส่วนการทำงานของพนักงาน ทั้งนี้เพราะ มีพนักงานของสถานศึกษานานาชาติกลุ่มหนึ่งต้องรับผิดชอบหรือหน้าที่งาน 2 ส่วน คือภาระงานหลัก และภาระงานเสริม ผู้ศึกษาจึงให้พนักงานกลุ่มดังกล่าววิเคราะห์และแบ่งสัดส่วนภาระการทำงานระหว่างภาระงานหลัก และภาระงานเสริมของพนักงานกลุ่มดังกล่าว เพื่อใช้เป็นเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายในส่วนดังกล่าวให้มีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

ภายหลังจากได้ทำการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่งาน/กิจกรรมในแต่ละแผนกเป็นที่เรียบร้อยแล้ว จึงได้ทำการวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุน (Activity Driver) ในแต่ละงาน/กิจกรรม โดยการสัมภาษณ์ และศึกษากระบวนการทำงาน เพื่อการกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Activity Driver) โดยข้อมูลที่สามารถระบุหรือกำหนดตัวผลักดันกิจกรรมบางอย่าง

สถานวิชาการนานาชาติได้เก็บรวบรวมข้อมูลไว้อย่างชัดเจน เช่น ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนกิจกรรมใน ส่วนของการให้บริการส่วนหน้า คือจำนวนผู้ใช้บริการซึ่งมีจำนวน 62,150 คน โดยแบ่งเป็นทั้ง ทางด้านห้องพักและห้องสัมมนาจำนวน 60,707 คน และจากกิจกรรมต่างประเทศอีก 1,443 คน เป็นต้น แต่สำหรับในส่วนของคุณลักษณะผลิตภัณฑ์ต้นทุนบางอย่างที่ไม่ได้มีการเปิดเผยไว้อย่างชัดเจน เช่น ในกิจกรรมการนำเข้ามาทางภาษี มีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนคือ เอกสารต่าง ๆ ที่ใช้ในการนำเข้า ข้อมูลซึ่งมีจำนวนประมาณ 1,189 รายการ ซึ่งมีได้มีการเปิดเผยไว้ในเอกสารของสถานวิชาการ นานาชาติ ผู้ศึกษาจำเป็นต้องใช้วิธีการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบภาระงานนั้น โดยตรง แล้ว ทำการวิเคราะห์ ตรวจจับและประมาณการร่วมกับผู้รับผิดชอบและหัวหน้างานนั้น ๆ อีกครั้งให้มีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

เพื่อให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Cost Per Unit) ในขั้นสุดท้ายมีความชัดเจน ผู้ศึกษาได้ แบ่งการคำนวณออกเป็น 2 ชั้น คือ

ขั้นที่ 1 การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Per Activity Driver)

ขั้นที่ 2 เป็นการคำนวณต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยสินค้า/บริการ (Cost Per Unit)

โดยในขั้นแรกเมื่อกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมหรือตัววัดผลการปฏิบัติงานให้กับแต่ละงาน ได้แล้ว จะทำการป็นส่วนค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ลงสู่งานแต่ละงานตามสัดส่วนเวลาการทำงานในแต่ละ งานที่ได้ทำการจำแนกไว้แล้วตั้งแต่ขั้นแรก และเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในแต่ละงานตามจำนวนของตัว ผลิตภัณฑ์ต้นทุน/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน (Activity Driver) เพื่อคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Cost Per Driver) ของแต่ละงานดังแสดงแล้วในบทที่ 4 หลังจากนั้นจึงทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของ บริการโดยผู้ศึกษาแยกการคำนวณออกเป็นอีก 2 ส่วนย่อย คือ ต้นทุนทางตรง และต้นทุนฝ่าย สนับสนุน

ในส่วนของต้นทุนทางตรงพิจารณาจากตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่ใช้ไปในแต่ละงาน เช่น งาน ต้อนรับส่วนหน้า มีตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนคือ จำนวนแขกที่ใช้บริการ โดยเฉลี่ย 1 ห้องจะมีผู้เข้าพัก ประมาณ 2 คน ต้นทุนการให้บริการต่อคนละ 32.80 บาท เป็นต้นทุนทางตรงส่วนงานให้บริการ ห้องพักที่คิดให้แต่ละห้อง 65.60 บาท เป็นต้น ค่ารวมจากทุกงานที่เป็นตัวผลิตภัณฑ์การให้บริการ ห้องพักจนครบจะได้ต้นทุนทางตรงต่อห้องพักต่อห้องต่อคืนเป็นจำนวน 352.06 บาท ในส่วนของ ห้องสัมมนาแบ่งต้นทุนทางตรงเป็น 2 ส่วน คือ 1) ค่าใช้จ่ายในการจัดสัมมนาจากบัญชีแยกประเภท โดยตรง จำนวน 1,561.73 บาท 2) ปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนตามจำนวนตัวผลิตภัณฑ์ที่ใช้ จำนวน 1,153.16 บาท ทำให้ได้ต้นทุนทางตรงของการให้บริการสัมมนาเป็นจำนวนรวม 2,714.89 บาท

สำหรับต้นทุนในฝ่ายสนับสนุน ซึ่งไม่สามารถระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนให้กับห้องพักหรือ ห้องสัมมนาได้อย่างชัดเจน ผู้ศึกษาได้ทำการประมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนในฝ่ายสนับสนุนนี้

โดยอาศัยเกณฑ์ของรายได้มาเป็นตัวกำหนดตัวผลกคณต้นตุน ซึ่งทำให้ทราบว่ากาไรให้บริการห้องพัทจะใช้ตัวผลกคณต้นตุนฝ่ายสนับสนุนประมาณ 48.75% และการบริการสนับสนุนประมาณ 18.54% หลังจากนั้นได้นำสาคส่วนดังกล่าวเป็นเกณฑ์ในการกำหนดหรือระบุจำนวนตัวผลกคณต้นตุนให้กับแต่ละบริการ ทำให้ได้ต้นตุนรวมทั้งหมคของทั้งสองบริการ หลังจากนั้นจึงเฉลี่ยต้นตุนรวมดังกล่าวให้กับห้องพัท โดยให้จำนวนการใช้ห้องพัททั้งปีเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน เช่นเดียวกับการบริการสนับสนุนที่ใช้จำนวนครั้งในการให้บริการสนับสนุนเป็นเกณฑ์ ทำให้ทราบว่าในการให้บริการห้องพัทต่อห้องต่อคืนนั้นจะมีต้นตุนฝ่ายสนับสนุนห้องละ 68.77 บาท และบริการสนับสนุนครั้งละ 471.49 บาท ต้นตุนรวมของบริการห้องพัทคือ 423.80 บาท บริการสนับสนุนจำนวน 3,186.38 บาท ในกรณีที่มีการเข้าพัทเกินกว่า 1 คืน ต้นตุนกาไรให้บริการจะเปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ต้นตุนทางตรงจะมีทั้งส่วนที่คงที่และส่วนที่ผันแปร ซึ่งหากมีจำนวนคืนเข้าพัทที่มากขึ้นจะก่อให้เกิดผลกำไรมากกว่า

ข้อเสนอแนะในการจัดทาระบบบัญชีต้นตุนกิจกรรม

1. สำหรับการจัดทาระบบบัญชีต้นตุนกิจกรรมของสถานวิชาการนานาชาติ ซึ่งอยู่ในฐานะองค์กรภายใต้กำกับของมหาวิทยาลัย มีภารกิจหลักคือเป็นองค์กรที่ให้การสนับสนุนกิจกรรมต่างๆ ของมหาวิทยาลัย ดังนั้น กิจกรรมส่วนใหญ่จึงเป็นไปในรูปของการให้บริการ ซึ่งบางครั้งการจําแนกกิจกรรมค่อนข้างที่จะทำได้ยาก เนื่องจากความเกี่ยวพันของกิจกรรมแต่ละกิจกรรมจะเกี่ยวข้องกันหลาย ๆ ฝ่าย เป็นผลทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในบางกิจกรรม ซึ่งหากมีการจัดทาระบบบัญชีตามระบบต้นตุนกิจกรรมอาจทำให้การปันส่วนค่าใช้จ่ายหรือต้นตุนต่าง ๆ มีความสับสน และอาจได้รับข้อมูลที่ไม่ถูกต้องนัก

2. เนื่องจากการแบ่งหมวดบัญชีของสถานวิชาการนานาชาติ ยังไม่ชัดเจน ทำให้ผู้ศึกษาต้องใช้ในการประมาณการและการคาคการณ์เพื่อให้ได้ข้อมูลบางอย่างที่มีความจําเป็น โดยใช้วิธีการสังเกตการณ์ทางานและวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลอื่น ๆ ที่มี ให้มีใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดมาเพื่อใช้ในการปันส่วน ซึ่งอาจเป็นผลทำให้มีความคาคเคลื่อนของตัวเลขเกิดขึ้น

3. การที่สถานวิชาการนานาชาติ จะมีการนาระบบบัญชีต้นตุนตามระบบบัญชีต้นตุนกิจกรรมมาใช้ จําเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารจะต้องส่งเสริมให้พนักงานมีความเข้าใจถึงการนาระบบดังกล่าวมาใช้ ทั้งนี้เพื่อลดความขัดแย้งและความไม่เข้าใจอื่นใดที่อาจเป็นปัญหาในการนาระบบมาใช้ในการปฏิบัติงานจริง

4. การปรับเปลี่ยนสู่ระบบต้นทุนกิจกรรม สถานวิชาการนานาชาติจำเป็นต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับนโยบายการบริหารองค์กรในกำกับของมหาวิทยาลัย ทั้งนี้เพราะเป็นหน่วยงานนำร่องในการเป็นองค์กรในกำกับ ที่ต้องมีการนำเสนอรายงานทางการเงินสู่ผู้บริหารของมหาวิทยาลัยโดยตรง และนโยบายการบริหารดังกล่าวจะมีผลอย่างมากต่อการดำเนินภารกิจต่าง ๆ ขององค์กร

5. ในช่วงเริ่มต้นหากมีการนำระบบมาใช้จริง อาจจำเป็นต้องมีการดำเนินการแบบคู่ขนาน (Parallel) โดยเริ่มในฝ่าย/แผนก หรือเรียกได้ว่าเป็นศูนย์ความรับผิดชอบใดศูนย์หนึ่งก่อน ทั้งนี้เพื่อให้เกิดการเปรียบเทียบข้อมูลอันเกิดจากการเปลี่ยนแปลงระบบและวิธีการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติ อีกทั้งเป็นการตรวจเช็คความถูกต้องอีกทางหนึ่งด้วย

6. เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการจําแนกกิจกรรม หรือการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน/ตัววัดผลการปฏิบัติงาน สถานวิชาการนานาชาติอาจปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสมของกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอยู่ โดยอาจมีการเปลี่ยนแปลงไปจากที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาไว้แล้ว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและกิจกรรมหรือบริการที่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved