

การวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

THE PRODUCTION COST OF UNDERGRADUATES, FACULTY OF MANAGEMENT SCIENCE, PIBULSONGKRAM RAJABHAT UNIVERSITY

ภัทรสิริ กุนเดชา^{1*}

Pattarasiri Gundecha^{1*}

(Received: June 19, 2021; Revised: October 12, 2021; Accepted: November 26, 2021)

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนรวม ต้นทุนต่อหน่วย และจุดคุ้มทุนรายหลักสูตรของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากฐานข้อมูลการเบิกจ่ายงบประมาณของแต่ละหน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงครามและจำนวนนักศึกษาเต็มเวลามาทำการวิเคราะห์เชิงพรรณนา ได้แก่ค่า ร้อยละ และค่าเฉลี่ย เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนรวม ต้นทุนต่อหน่วย จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าในการดำเนินงานของหลักสูตร ผลการวิจัยพบว่า หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต มีต้นทุนรวมเฉลี่ยต่อปีมากที่สุด รองลงมาคือหลักสูตรบัญชีบัณฑิต นิเทศศาสตรบัณฑิต เศรษฐศาสตรบัณฑิต และศิลปศาสตรบัณฑิต ตามลำดับ โดยทุกหลักสูตรมีต้นทุนทางตรงเฉลี่ยต่อปีน้อยกว่าต้นทุนทางอ้อม ในส่วนของต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยพบว่าหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตมากที่สุดคือศิลปศาสตรบัณฑิต (67,291.28 บาท/คน) รองลงมาคือเศรษฐศาสตรบัณฑิต (58,260.17 บาท/คน) นิเทศศาสตรบัณฑิต (41,186.35 บาท/คน) บริหารธุรกิจบัณฑิต (35,074.48 บาท/คน) และบัญชีบัณฑิต (29,409.26 บาท/คน) ตามลำดับ นอกจากนี้ยังพบว่าทุกหลักสูตรมีความคุ้มค่าในการดำเนินงานเนื่องจากมีจำนวนนักศึกษาสูงกว่าจุดคุ้มทุนในปัจจุบันยกเว้นหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต ผลจากการวิจัยนี้สามารถนำไปเป็นสารสนเทศสำคัญในการบริหารจัดการงบประมาณหลักสูตรและแผนการรับนักศึกษาให้สอดคล้องกับต้นทุนการผลิตบัณฑิตได้อย่างมีประสิทธิภาพตลอดจนเป็นแนวทางในการประเมินความคุ้มค่าของหลักสูตรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

คำสำคัญ: การวิเคราะห์ต้นทุน ต้นทุนการผลิตบัณฑิต ความคุ้มค่า จุดคุ้มทุน

¹ อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

* Corresponding author, E-mail: spider0365@live.psru.ac.th

Abstract

This research aims to analyze total cost, cost per unit, and break-event point per curriculum of Management Science Faculty, Pibulsongkram Rajabhat University. Secondary data was used from Budget Disbursement Database of each department of Pibulsongkram Rajabhat University and the number of full-time students for descriptive analysis such as percentage, and mean to analyze total cost, cost per unit, break-event point and cost-effective of curriculum management. The results showed that Bachelor of Business Administration Program had the highest average total cost per year followed by Accounting Program, Communication Arts Program, Economics Program, and Arts Program respectively. All programs had an average annual direct cost less than indirect cost. In part of the cost of graduate production per unit showed that the program with the highest cost per unit of graduate production was the Bachelor of Arts (67,291.28 Baht/person), followed by Bachelor of Economics (58,260.17 Baht/person), Bachelor of Communication Arts (41,186.35 Baht/person), Bachelor of Business Administration (35,074.48 Baht/person), and Bachelor of Accounting (29,409.26 Baht/person) respectively. It was also showed that all programs were cost-effective to operate because of the number of students was higher than current break-event point except Economics program. The results of this research can be used as an important information in management of curriculum budgets and student admission plans in accordance with cost of graduate production effectively, as well as a guideline for assessing the worthiness of upcoming courses in the future.

Keywords: Cost Analysis, Graduate Production Cost, Cost-Effectiveness, Break-Event Point

1. บทนำ

ตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ได้กำหนดให้หน่วยงาน รวมทั้งมหาวิทยาลัย มีการบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจ และตามนโยบายการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ ด้านการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณ การเงินและการพัสดุ ได้ใช้ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเชิงยุทธศาสตร์ และให้หน่วยงานใช้ต้นทุนเป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงได้กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้น โดยหน่วยงานต้องคำนวณต้นทุนผลผลิตที่สามารถสะท้อนค่าใช้จ่ายจริง ครอบคลุมทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ โดยการคำนวณนั้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด และจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะดังกล่าว เพื่อเสนอสำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (ก.พ.ร.) ทราบต่อไป (โครงการจัดตั้งกองคลัง มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม, 2563) การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยมีความสำคัญยิ่งต่อการบริหารจัดการองค์กร โดยเฉพาะผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัย เนื่องจากสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำค่าของงบประมาณ ตามหลักการปฏิรูประบบการเงินเพื่อการศึกษาตามที่สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา (สกอ.) ได้กำหนดเกณฑ์มาตรฐานและเริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นมา ซึ่งอยู่ในองค์ประกอบที่ 5 ด้านการบริหารจัดการ ตัวบ่งชี้ที่ 5.1 เกณฑ์มาตรฐานข้อที่ 2 ระบุให้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลทาง

การเงินที่ประกอบไปด้วย ต้นทุนต่อหน่วยในแต่ละหลักสูตร สัดส่วนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนานักศึกษา อาจารย์ บุคลากร การจัดการเรียนการสอนอย่างต่อเนื่องเพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการบริหารหลักสูตร ประสิทธิภาพ ประสิทธิผลในการผลิตบัณฑิต และโอกาสในการแข่งขัน (สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา, 2557)

ในปีงบประมาณ 2554 ทางมหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์นครราชสีมาได้มีการจัดทำรายงานการวิเคราะห์และจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตไปแล้ว ซึ่งผลการวิจัยที่ได้ เป็นการศึกษาต้นทุนการผลิตต่อหน่วยในภาพรวมทั้งมหาวิทยาลัย ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลในลักษณะภาพรวมของแต่ละคณะ ซึ่งอาจทำให้พลาดข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในรายละเอียดปลีกย่อยไป และเนื่องจากสาขาวิชาหรือหลักสูตรในแต่ละคณะมีความเฉพาะเจาะจงในด้านของการจัดการเรียนการสอนที่แตกต่างกันค่อนข้างมากในแต่ละสาขาวิชา (ปราณี บำเพ็ญดี, 2554) จึงอาจทำให้การพิจารณาวางแผนตัดสินใจในการบริหารงานของฝ่ายบริหารเป็นไปในลักษณะโดยภาพรวม ทำให้พลาดข้อมูลในรายละเอียดที่มีลักษณะเฉพาะหรือแตกต่างกันของแต่ละสาขาที่อาจเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งงานวิจัยนี้เป็นการศึกษาต้นทุนการผลิตบัณฑิตของนักศึกษาระดับปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์นครราชสีมา ซึ่งเป็นคณะที่มีจำนวนผู้สนใจและเข้าเรียนเป็นอันดับต้นๆ ของมหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์นครราชสีมาในแต่ละปีการศึกษา (กองบริการการศึกษา, 2562) ดังนั้น การศึกษาวิจัยครั้งนี้ อาจช่วยให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่มีความถูกต้องแม่นยำมากยิ่งขึ้น สามารถมองเห็นแนวโน้มของต้นทุนการผลิตของนักศึกษาแต่ละปี ทำให้สามารถวางแผนตัดสินใจในการบริหารต้นทุน การจัดสรรค่าใช้จ่ายหรืองบประมาณให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผลและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อคณะวิทยาการจัดการต่อไป นอกจากนี้ ผลที่ได้จากการศึกษา อาจนำไปปรับใช้เป็นแนวทางในการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยของคณะอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันได้

การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตที่พบจากงานวิจัยในอดีตส่วนมากทำการคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตด้วยวิธีการคำนวณต้นทุนจากฐานกิจกรรม โดยใช้ตัวหลักต้นทุนการผลิตบัณฑิตจากกิจกรรมในรูปแบบต่างๆ เช่น กิจกรรมด้านวิชาการ กิจกรรมด้านสนับสนุนวิชาการ ด้านกิจกรรมพัฒนานิสิต เป็นต้น เพื่อนำเสนอต้นแบบการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตบัณฑิต (กองนโยบายและแผนสำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา, 2560; โกสินทร์ ชำนาญพล และคณะ, 2562; ผกามาศ มูลวันดี, 2560; รัตนา ปานภูทอง, 2563; สุรัชย์ เอ็มอักษร และคณะ, 2562) บางงานวิจัยได้ทำการจำแนกต้นทุนการผลิตบัณฑิตออกเป็นต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม และต้นทุนรวม เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างในต้นทุนที่กระจายมาจากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิต นอกเหนือจากหน่วยงานภายในของคณะหรือหลักสูตร (นภษา สิงห์วีระธรรม และคณะ, 2561) และบางงานวิจัยได้นำเสนอการจำแนกต้นทุนการผลิตบัณฑิตออกเป็นต้นทุนผันแปรและต้นทุนคงที่ เพื่อวิเคราะห์หาจุดคุ้มทุน (break-even analysis) ซึ่งอาศัยวิธีการหาความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนการผลิตบัณฑิต ปริมาณนิสิต และค่าหน่วยกิตค่าธรรมเนียมการศึกษา (กัญญาณัฐ์ สาธกธรณอินทร์, 2563) ดังนั้นในงานวิจัยนี้จึงทำการศึกษาต้นทุนการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์นครราชสีมา และคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตทั้งในภาพรวม ทั้งในรูปแบบต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม ต้นทุนผันแปร และต้นทุนคงที่ ของแต่ละหลักสูตร เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร วิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากฐานข้อมูลการเบิกจ่ายงบประมาณของแต่ละหน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรเวศน์นครราชสีมาและจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา ในระหว่างปีงบประมาณ 2559-2562 ผลจากการศึกษาจะสามารถนำไปใช้เป็นสารสนเทศในการวัดความคุ้มค่าในการบริหารและประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานของแต่ละหลักสูตร และเป็นสารสนเทศต่อ

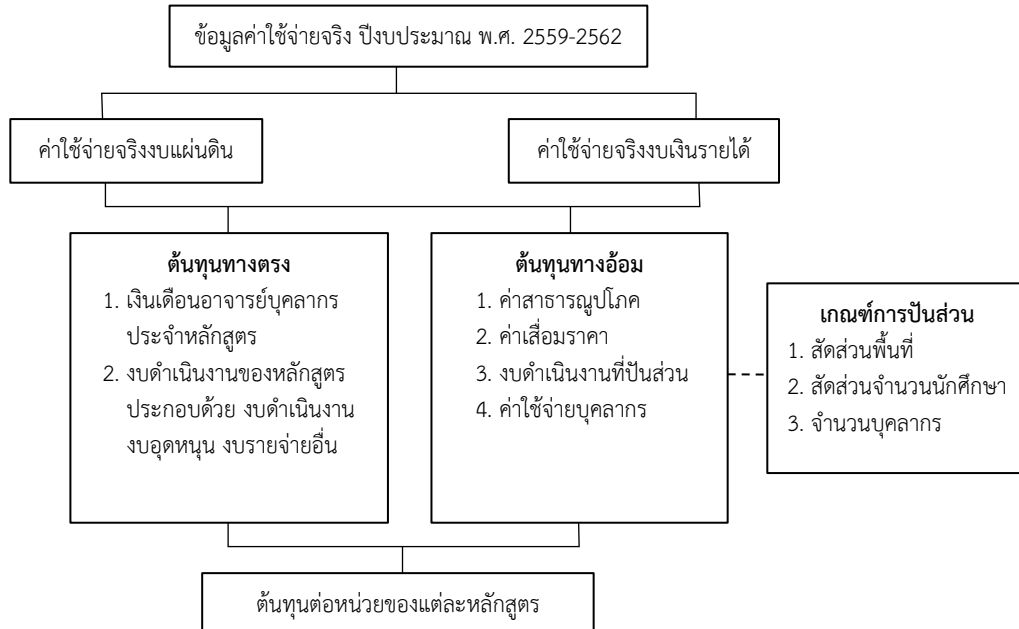
การวางแผนการรับนักศึกษาให้เกิดความคุ้มค่า รวมถึงเป็นสารสนเทศสำคัญในการบริหารจัดการงบประมาณและการจัดสรรงบประมาณให้กับแต่ละหลักสูตรได้อย่างเพียงพอต่อการผลิตบัณฑิตได้ให้มีประสิทธิภาพ ตลอดจนเป็นแนวทางในการประเมินความคุ้มค่าของหลักสูตรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

2. วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม
2. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม
3. เพื่อวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

กรอบแนวคิด

ในการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร และการวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม งานวิจัยนี้จะใช้วิธีคำนวณจากต้นทุนรวมทั้งหมดหารด้วยจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES) โดยต้นทุนรวมทั้งหมดจะแบ่งออกเป็นต้นทุนทางตรงที่รวบรวมจากค่าใช้จ่ายของหน่วยงานภายในที่เกี่ยวข้องกับการผลิตบัณฑิตโดยตรงของแต่ละหลักสูตร และต้นทุนทางอ้อมที่ได้รับการปันส่วนค่าใช้จ่ายมาจากส่วนกลางของคณะและมหาวิทยาลัยเพื่อใช้ในกระบวนการผลิตบัณฑิต แสดงไว้ในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

3. การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดต้นทุนกิจกรรมในสถาบันการศึกษา

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมของสถาบันการศึกษา เน้นการบริหารสถาบันการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นกิจกรรมต่างๆ ซึ่งจะพิจารณาจาก พันธกิจ กลยุทธ์ และแผนงานของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันต้นทุน (cost driver) ให้เกิดกิจกรรมต่างๆ เช่น การพัฒนาหลักสูตร การลงทะเบียน และประมวลผลการเรียนการสอน กิจกรรมนักศึกษา การบริการ เทคโนโลยีสารสนเทศ การส่งเสริมและสนับสนุนวิชาการ การบริหารและธุรการทั่วไป โดยถือว่ากิจกรรมคือ การกระทำที่เปลี่ยนทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า (Input) ของสถาบันการศึกษาออกมาเป็นผลผลิต (Output) และกิจกรรมต่างๆ ของสถาบันการศึกษาเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน เช่น บัณฑิตเป็นตัวใช้กิจกรรมอีกทีหนึ่ง จะเห็นได้ว่าการเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายการผลิตบัณฑิตแยกตามกิจกรรมให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ยังต่อผู้บริหารหน่วยงานเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผน การควบคุมต้นทุน และการลดต้นทุน วัตถุประสงค์ของระบบฐานต้นทุนกิจกรรม มีดังนี้ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2551)

1. การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมที่เกิดขึ้นเข้าสู่ผลผลิตจะช่วยให้สามารถคำนวณค่าใช้จ่ายต่อหัวได้อย่างถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด
2. การปรับปรุงงบประมาณให้เหมาะสมกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง
3. การนำข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงมาวิเคราะห์และตัดสินใจทางด้านกลยุทธ์เพื่อควบคุมต้นทุนกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานให้ต่ำสุด
4. การเพิ่มคุณภาพของการให้บริการการศึกษาของหน่วยงาน
5. การเพิ่มประสิทธิภาพของการเพิ่มผลผลิตด้านแรงงาน และคุณภาพแรงงาน
6. การกระตุ้นให้อาจารย์ บุคลากรรับผิดชอบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด

การจำแนกต้นทุนตามลักษณะการดำเนินงาน

1. ต้นทุนการผลิต (Manufacturing Cost) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการแปรสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้า เช่น ต้นทุนแรงงาน ต้นทุนเกี่ยวกับการทำงานของเครื่องจักร
2. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิต (Non-Manufacturing Cost) หมายถึง ต้นทุนอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง พิจารณาต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการผลิตตามลักษณะการปฏิบัติงาน (ลำไย มากเจริญ, 2551)

การจำแนกต้นทุนตามความสัมพันธ์กับหน่วยต้นทุน

1. ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากหน่วยงานใดและสามารถติดตามเข้าวัตถุประสงค์ต้นทุนได้อย่างชัดเจน เช่น ต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนค่าแรงงานของแผนกผลิต เป็นต้นทุนทางตรงของแผนกผลิต เงินเดือนพนักงานขายเป็นต้นทุนทางตรงของแผนกขาย เป็นต้น
2. ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) หมายถึง ต้นทุนรวมที่เกิดขึ้น โดยไม่สามารถระบุได้ว่า เกิดจากหน่วยงานใด เป็นจำนวนใด และไม่สามารถติดตามเข้าวัตถุประสงค์ของต้นทุนได้โดยง่าย การจำแนกต้นทุนทางอ้อมนั้นจะต้องจัดสรรให้กับหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้วิธีการจัดสรรหรือการปันส่วนต้นทุน (ลำไย มากเจริญ, 2551)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า การประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาคำนวณหาต้นทุนการผลิตบัณฑิตจะช่วยให้ต้นทุนการผลิตต่อจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาเทียบเท่าของแต่ละคณะ ต่ำกว่าการคำนวณ

ต้นทุนด้วยวิธีแบบดั้งเดิม โดยผลักดันต้นทุนส่วนใหญ่ที่นำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิตต่อจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาเทียบเท่า ได้แก่ กิจกรรมด้านวิชาการ กิจกรรมด้านสนับสนุนวิชาการ กิจกรรมด้านการพัฒนานิสิต และกิจกรรมด้านการบริหาร ซึ่งการคิดต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมนี้จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถบริหารงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพและยังช่วยในการบริหารกิจกรรมว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าควรสนับสนุนซึ่งจะทำให้การบริหารต้นทุนเกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้น (บงกช อนันต์พันธ์, 2552; ผกามาต มุลวันดี, 2560; วิไล สนิทงาม, 2555) สำหรับการคำนวณหาต้นทุนการผลิตบัณฑิตโดยจำแนกออกเป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมส่วนมากจะทำได้ให้เห็นการกระจายต้นทุนที่ได้รับจากหน่วยงานอื่นๆ และเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนทางตรงต่อจำนวนนักศึกษา และต้นทุนทางอ้อม (ที่ได้รับจากส่วนงานสนับสนุนอื่น) ต่อจำนวนนักศึกษา เพื่อให้ได้ข้อมูลสะท้อนถึงการใช้จ่ายต้นทุนในกระบวนการผลิตบัณฑิตและนำมาปรับปรุงกระบวนการผลิตในอนาคต (กองนโยบายและแผนสำนักงานอธิการบดี, 2560; สุวนันท์ เมินนนทรี, 2556; อารีณัฐ สีสแก้ว, 2557) ในการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยและความคุ้มค่าของหลักสูตรพบว่างานวิจัยส่วนใหญ่ใช้วิธีวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุน ปริมาณ และกำไร คำนวณจุดคุ้มทุน (จำนวนนักศึกษา) ของแต่ละคณะหรือหลักสูตร โดยวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนการผลิตบัณฑิตในรูปแบบต้นทุนคงที่ และต้นทุนผันแปร ปริมาณนิสิต และค่าหน่วยกิตค่าธรรมเนียมการศึกษามาใช้สำหรับการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน (break-even analysis) เพื่อให้ได้ข้อมูลมาพิจารณาแผนจัดการการศึกษาที่คุ้มค่า คุ้มทุน และบริหารจัดการงบประมาณให้สอดคล้องกับต้นทุนการผลิตบัณฑิตที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (โกสินทร์ ชำนาญพล และคณะ, 2562; รัตนา ปานภูทอง, 2563; สุรัชย์ เอมอักษร และคณะ, 2562)

4. วิธีดำเนินการวิจัย

1. แหล่งข้อมูล

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงพรรณนา (descriptive research) โดยใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิในการวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วย และวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร ข้อมูลทุติยภูมิได้แก่เอกสารการเงินและงบประมาณ วัสดุครุภัณฑ์ แต่ละหลักสูตร ของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม ประจำปีงบประมาณ 2559-2562 ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการเรียนการสอน จำนวนนักศึกษาในแต่ละปีการศึกษา ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลต่างๆ ดังนี้

1.1 รายงานจริงประเภทงบดำเนินการ ทั้งงบประมาณแผ่นดินและเงินรายได้ จากผลการเบิกจ่ายงบประมาณ (กองนโยบายและแผน, 2563) แบ่งเป็น

- 1.1.1 งบบุคลากร
- 1.1.2 งบดำเนินงาน
- 1.1.3 ค่าสาธารณูปโภค

1.2 ข้อมูลค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้าง (โครงการจัดตั้งกองคลัง, 2563)

1.3 ข้อมูลอัตราค่าธรรมเนียมการศึกษาของแต่ละหลักสูตร (กองบริการการศึกษา, 2562)

1.4 ข้อมูลการจัดสรรงบประมาณสนับสนุนค่าวัสดุการศึกษา และค่าพัฒนาคุณลักษณะนักศึกษา (โครงการจัดตั้งกองคลัง, 2563)

1.5 ข้อมูลจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES) ของแต่ละหลักสูตร ทุกระดับการศึกษา

1.6 ข้อมูลจำนวนพื้นที่ใช้สอยอาคารของคณะ

1.7 ข้อมูลร้อยละของผู้สำเร็จการศึกษาตามระยะเวลาที่กำหนด

1.8 ข้อมูลภาวะการมีงานทำของบัณฑิต

1.9 ข้อมูลผลการประเมินความพึงพอใจของผู้ใช้บัณฑิต

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนโดยใช้โปรแกรม Microsoft Excel โดยรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงงบประมาณแผ่นดิน ค่าใช้จ่ายจริงงบประมาณเงินรายได้ และข้อมูลนักศึกษาที่ได้มาจากกองคลังและกองบริการการศึกษามหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม ในแบบฟอร์มต่างๆ ได้แก่ แบบบันทึกต้นทุนค่าแรง ค่าวัสดุ และค่าลงทุน แบบบันทึกต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม ต้นทุนการจัดการเรียนการสอน แบบบันทึกต้นทุนงบประมาณแผ่นดิน แบบบันทึกต้นทุนงบประมาณรายได้ แบบบันทึกค่าใช้จ่ายอื่นๆ และแบบบันทึกจำนวนบัณฑิต และนำมาวิเคราะห์แบ่งประเภทของต้นทุนในลำดับต่อไป

3. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลทุติยภูมิที่เก็บรวบรวมมาแล้วจะถูกนำมาวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และจัดประเภทข้อมูล ดังนี้

3.1 การจำแนกประเภทต้นทุน

เนื่องจากต้นทุนในการผลิตบัณฑิตของแต่ละหลักสูตรบางรายการไม่ได้ถูกจัดสรรไปให้กับหลักสูตรโดยตรง จึงจำเป็นต้องแบ่งประเภทต้นทุนเป็น ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม โดยต้นทุนทางอ้อมจะมีการปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายตามแนวทางของกรมบัญชีกลาง ดังนี้

3.1.1 ต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย

1) ค่าใช้จ่ายบุคลากร ได้แก่ เงินเดือน เงินประจำตำแหน่งทางบริหาร เงินประจำตำแหน่งทางวิชาการ วิชาชีพของอาจารย์และบุคลากรสายสนับสนุนประจำคณะ/โปรแกรมวิชา/หลักสูตร เนื่องจากอาจารย์ของแต่ละคณะอยู่ในสังกัดโปรแกรมวิชา ดังนั้นจึงใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายบุคลากร ดังนี้

- กรณีโปรแกรมวิชามีหลักสูตรเดียว ใช้ข้อมูลเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งของอาจารย์ที่อยู่ในโปรแกรมวิชา/หลักสูตรทุกคน

- กรณีโปรแกรมวิชามีมากกว่า 1 หลักสูตร ใช้วิธีหารเฉลี่ยเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งของอาจารย์ที่อยู่ในโปรแกรมวิชาให้กับทุกหลักสูตรเท่าๆ กัน

2) เงินเดือนของบุคลากรสายสนับสนุน ปันส่วนให้หลักสูตรตามสัดส่วนจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา

3) งบดำเนินงานของคณะ ปันส่วนให้หลักสูตรตามสัดส่วนจำนวนนักศึกษา

3.1.2 ต้นทุนทางอ้อม ประกอบด้วย

1) ค่าเสื่อมราคา ปันส่วนจากคณะให้หลักสูตรตามสัดส่วนจำนวนนักศึกษาจริง

2) ค่าสาธารณูปโภค ปันส่วนจากมหาวิทยาลัยให้คณะตามสัดส่วนพื้นที่ใช้สอยอาคาร จากนั้นปันส่วนจากคณะให้หลักสูตรตามสัดส่วนจำนวนนักศึกษาและจำนวนบุคลากร

3) ค่าใช้จ่ายบุคลากรและงบดำเนินงานของหน่วยงานสนับสนุน ปันส่วนจากหน่วยงานให้คณะและหลักสูตรตามสัดส่วนจำนวนนักศึกษา

3.2 การคำนวณหาค่าจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (Full Time Equivalent Student: FTES)

$$FTES = \frac{\sum \text{จำนวนหน่วยกิตนักศึกษา (SCH) ของรายวิชาที่เปิดสอนทั้งปี}}{\text{จำนวนหน่วยกิตต่อปีการศึกษาตามเกณฑ์มาตรฐานการลงทะเบียนในระดับปริญญาตรี}}$$

3.3 การวิเคราะห์ต้นทุนรวมของการผลิตบัณฑิต

$$TC = C_D + C_{IN}$$

โดยที่ TC คือ ผลรวมของต้นทุนทั้งหมด (บาท/ปี)

C_D คือ ผลรวมของต้นทุนทางตรง (บาท/ปี)

C_{IN} คือ ผลรวมของต้นทุนทางอ้อม (บาท/ปี)

3.4 การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตบัณฑิต คัดจากผลรวมของต้นทุนรวมทั้งหมดหารด้วยจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา ดังแสดงในสูตร

$$\text{ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิต} = TC/FTES$$

3.5 การวิเคราะห์ความคุ้มค่าของหลักสูตร ผู้ศึกษากำหนดกรอบการวิเคราะห์ความคุ้มค่าครอบคลุม 3 มิติ ได้แก่ มิติประสิทธิภาพ มิติประสิทธิผล และมีผลกระทบ นอกจากนี้ยังมีการวิเคราะห์โอกาสในการแข่งขันด้วย โดยมีรายละเอียดดังนี้

3.5.1 มิติด้านประสิทธิภาพ

พิจารณาผลการดำเนินงานของหลักสูตรโดยวิเคราะห์ความคุ้มค่าต้นทุนของการใช้ทรัพยากร ดังสูตรต่อไปนี้

ณ จุดคุ้มทุน: รายรับรวม = ต้นทุนรวม

$$TR = TC$$

$$\text{ศึกษา ณ จุดคุ้มทุน} \quad Q = \frac{TFC}{P - AVC}$$

เมื่อ Q = จำนวนนักศึกษา ณ จุดคุ้มทุน

TFC = ต้นทุนรวมคงที่ (ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้แปรผันตามจำนวนนักศึกษา)

P = ราคา (ประกอบด้วยค่าลงทะเบียนต่อปีการศึกษาต่อราย รวมทั้งงบประมาณแผ่นดินจัดสรรเฉลี่ยรายหัว)

AVC = ต้นทุนผันแปรเฉลี่ย (ได้แก่ ค่าพัฒนาคุณลักษณะนักศึกษา ค่าวัสดุการศึกษา และค่าใช้จ่ายที่จัดสรรให้ตามรายหัวนักศึกษา)

3.5.2 มิติด้านประสิทธิผล

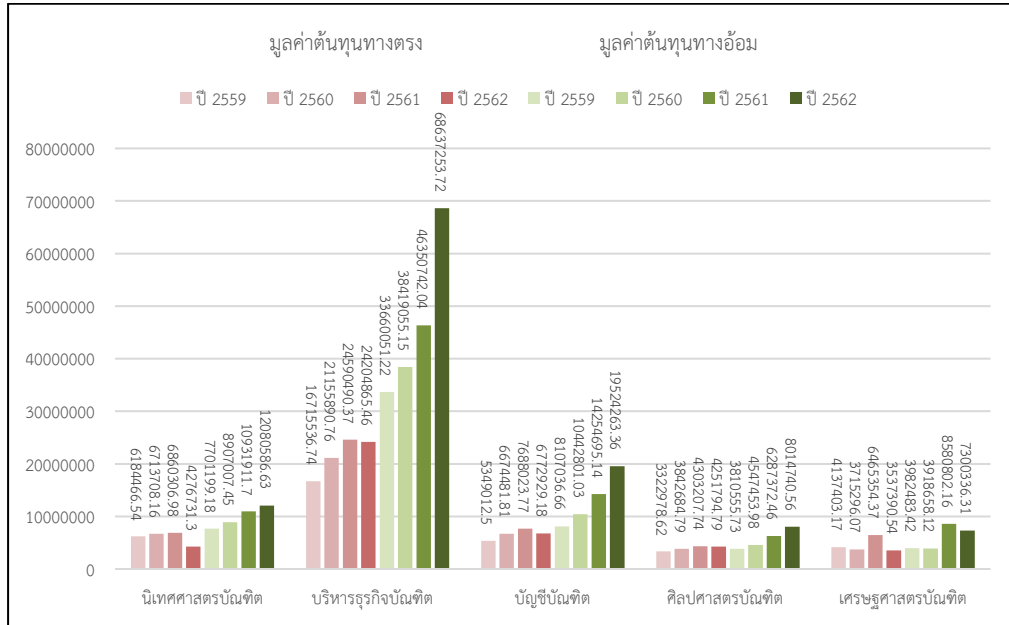
วิเคราะห์ข้อมูลโดยพิจารณาจากอัตราการสำเร็จการศึกษาของนักศึกษาตามแผนการผลิตบัณฑิตของแต่ละหลักสูตร ภาวะการทำงานทำของบัณฑิต และความพึงพอใจของผู้ใช้บัณฑิต

3.5.3 มิติด้านผลกระทบ และโอกาสในการแข่งขัน

วิเคราะห์ SWOT ด้านผลการดำเนินงานของหลักสูตรที่มีผลกระทบต่อประชาชน สังคมและเศรษฐกิจของท้องถิ่น และประเทศชาติ จุดแข็งและโอกาสของมหาวิทยาลัย คณะและหลักสูตรเพื่อดึงดูดนักศึกษา และการบริหารจัดการหลักสูตรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

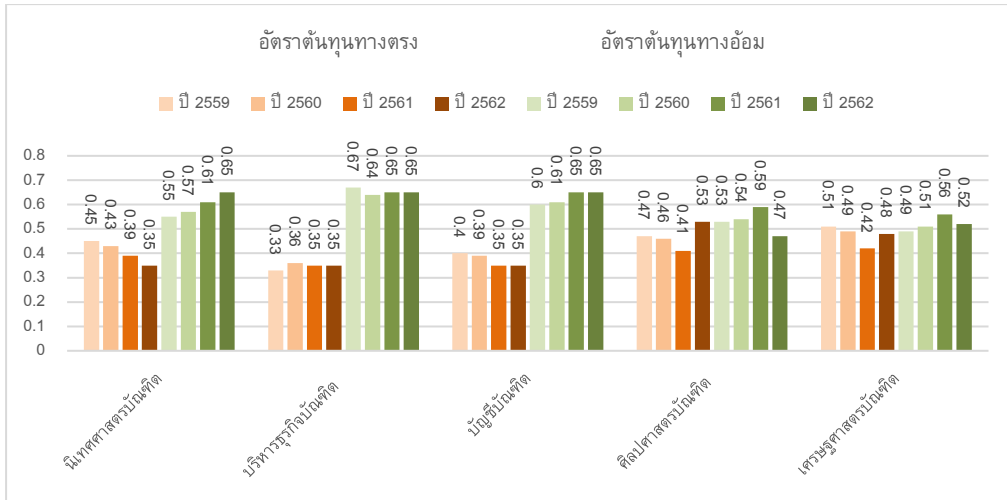
4. ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ต้นทุนรวมผลผลิตการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร



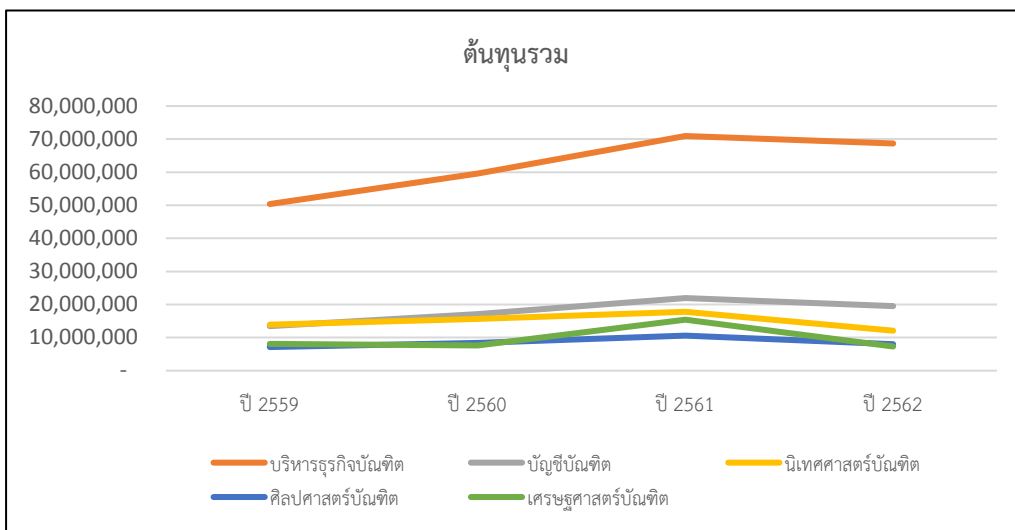
ภาพที่ 2 แสดงมูลค่าต้นทุนทางตรงและมูลค่าต้นทุนทางอ้อมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม พ.ศ. 2559 - 2562

จากภาพที่ 2 พบว่ามูลค่าต้นทุนทางตรงของหลักสูตรนิเทศศาสตร์บัณฑิต บัญชีบัณฑิต ศิลปศาสตรบัณฑิต และเศรษฐศาสตร์บัณฑิต ในช่วงระยะเวลา 2559-2562 มีมูลค่าต้นทุนทางตรงและ ต้นทุนทางอ้อมน้อยกว่า 15,000,000 บาท ยกเว้นหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิตมีมูลค่ามากกว่าและมี มูลค่าต้นทุนสูงที่สุด และหลักสูตรทั้งหมดแต่ละปีมีต้นทุนทางตรงน้อยกว่าต้นทุนทางอ้อม โดยในปี 2561 มีมูลค่าต้นทุนทางตรงสูงที่สุดที่ 24,590,490.37 บาท ส่วนมูลค่าต้นทุนทางอ้อมในปี 2562 มีมูลค่าต้นทุน สูงที่สุดที่ 68,637,253.72 บาท พบว่าหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต มีต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตมากที่สุด ทั้งนี้ เนื่องจากรูปแบบการบริหารของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม ได้กำหนดให้หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต มีการเรียนการสอนถึง 5 สาขาวิชา ได้แก่ สาขาวิชาการจัดการ สาขาวิชาการจัดการทรัพยากรมนุษย์ สาขาวิชาการจัดการธุรกิจค้าปลีก สาขาวิชาการตลาด และสาขาวิชา เทคโนโลยีสารสนเทศทางธุรกิจ ซึ่งนับเป็นหลักสูตรที่มีสาขาวิชาเรียนการสอนมากที่สุด คณะ จึงส่งผลให้ใช้ต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตรสูงที่สุด



ภาพที่ 3 แสดงอัตราต้นทุนทางตรงและอัตราต้นทุนทางอ้อมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม พ.ศ. 2559–2562

จากภาพที่ 3 พบว่าอัตราต้นทุนทางตรงของหลักสูตรในช่วงระยะเวลา 2559-2562 มีอัตราต่ำกว่าร้อยละ 50 นอกจากหลักสูตรเศรษฐศาสตร์บัณฑิตเท่านั้นที่มีอัตราต้นทุนทางตรงมากกว่าร้อยละ 50 ในช่วงปี 2559 และหลักสูตรศิลปศาสตรบัณฑิตมีอัตราต้นทุนทางตรงมากกว่าร้อยละ 50 ในช่วงปี 2562 โดยเมื่อเปรียบเทียบทุกหลักสูตรแล้ว เห็นได้ว่าหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิตมีการใช้ต้นทุนทางตรงที่อัตราต่ำที่สุด แต่เมื่อพิจารณามูลค่าที่แท้จริงของต้นทุนทางตรง ปรากฏว่าหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต ซึ่งมีอัตราต้นทุนทางตรงน้อยที่สุด กลับมีมูลค่าของต้นทุนทางตรงมากที่สุด ส่วนเมื่อพิจารณาอัตราต้นทุนทางอ้อมพบว่า หลักสูตรนิเทศศาสตร์บัณฑิต หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต และหลักสูตรบัญชีบัณฑิต มีอัตราต้นทุนทางอ้อมมากกว่าร้อยละ 50 ทุกปี



ภาพที่ 4 การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม พ.ศ. 2559–2562

จากภาพที่ 4 การเปลี่ยนแปลงของต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม พ.ศ. 2559-2562 พบว่าหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิตมีมูลค่าของต้นทุนหลักสูตรสูงสุด แม้จะมีการลดลงเล็กน้อยจากปี 2561 ถึง 2562 ก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับหลักสูตรนิเทศศาสตรบัณฑิต ศิลปศาสตรบัณฑิต และเศรษฐศาสตรบัณฑิต

ผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

ตารางที่ 1 แสดงต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม พ.ศ. 2559-2562

(หน่วย : บาท)

หลักสูตร	ปี 2559		ปี 2560		ปี 2561		ปี 2562	
	ต้นทุนต่อหน่วย	ปริมาณ/ FTES	ต้นทุนต่อหน่วย	ปริมาณ/ FTES	ต้นทุนต่อหน่วย	ปริมาณ/ FTES	ต้นทุนต่อหน่วย	ปริมาณ/ FTES
นิเทศศาสตรบัณฑิต	21,172.55	655.83	53,182.34	293.72	51,714.05	344.05	38,676.44	312.35
บริหารธุรกิจบัณฑิต	22,998.76	2,190.36	32,890.89	1,811.29	40,958.43	1,732.03	43,449.82	1,579.69
บัญชีบัณฑิต	16,816.56	800.17	37,056.81	461.92	35,327.10	621.13	28,436.57	686.59
ศิลปศาสตรบัณฑิต	36,328.96	196.36	78,368.57	107.06	84,846.82	124.82	69,620.75	115.12
เศรษฐศาสตรบัณฑิต	148,610.02	54.64	19,792.98	385.69	36,032.46	246.68	28,605.21	255.21

จากตารางที่ 1 ช่วงระยะเวลาปี 2559 - 2562 พบว่าหลักสูตรศิลปศาสตรบัณฑิต มีต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิต มากที่สุด ยกเว้นในปี 2559 ที่หลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิตมีต้นทุนต่อหน่วยมากที่สุด (148,610.02 บาท) เป็นผลมาจากการที่หลักสูตรดังกล่าวมีจำนวนนักศึกษาเต็มเวลาในปริมาณที่น้อย เมื่อเปรียบเทียบกับหลักสูตรอื่นทั้งนี้ เนื่องจากรูปแบบการบริหารของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม ได้กำหนดให้หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต มีการเรียนการสอนถึง 5 สาขาวิชา ได้แก่ สาขาวิชาการจัดการ สาขาวิชาการจัดการทรัพยากรมนุษย์ สาขาวิชาการจัดการธุรกิจค้าปลีก สาขาวิชาการตลาด และสาขาวิชาเทคโนโลยีสารสนเทศทางธุรกิจ ซึ่งนับเป็นหลักสูตรที่มีสาขามากที่สุดในคณะ จึงส่งผลให้ใช้ต้นทุนรวมการผลิตบัณฑิตรายหลักสูตรสูงที่สุด

ผลวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

ตารางที่ 2 แสดงมิติประสิทธิภาพของจุดคุ้มทุนรายหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม

หลักสูตร	ต้นทุนคงที่/ ปีงบประมาณ	ต้นทุน ผันแปร/คน	ค่าธรรมเนียม การศึกษา/คน	จำนวน นักศึกษา (คน)	จุดคุ้มทุน (คน)
นิเทศศาสตรบัณฑิต	1,237,134.61	4,819.43	6,300.00	889	835.58
บริหารธุรกิจบัณฑิต	981,339.68	3,774.28	6,300.00	1,770	388.54
บัญชีบัณฑิต	1,154,090.13	3,965.70	6,300.00	718	494.41
ศิลปศาสตรบัณฑิต	641,615.28	1,348.05	6,300.00	165	129.57
เศรษฐศาสตรบัณฑิต	751,052.94	9,873.14	6,300.00	13	(210.19)

จากตารางที่ 2 พบว่าหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต ไม่สามารถสร้างกำไรได้ด้วยค่าธรรมเนียมการศึกษาดังกล่าว เนื่องจากมีจุดคุ้มทุนที่ติดลบจากการมีต้นทุนผันแปรที่สูงกว่าค่าธรรมเนียมการศึกษา และจำนวนนักศึกษาปัจจุบันมีเพียง 13 คน ซึ่งน้อยกว่าจุดคุ้มทุน แสดงให้เห็นว่าหากคณะต้องการที่จะคงหลักสูตรไว้ จำเป็นจะต้องมีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับปัจจัยภายนอกที่เปลี่ยนแปลง เพื่อให้มีกระแสเงินเข้าให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายดังกล่าว

5. สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาและวิเคราะห์ต้นทุนรวม ต้นทุนต่อหน่วย และจุดคุ้มทุน ในระหว่างปีงบประมาณ 2559 – 2562 ของคณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม รายหลักสูตร ประกอบด้วย 5 หลักสูตรได้แก่ หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต หลักสูตรบัญชีบัณฑิต หลักสูตรศิลปศาสตรบัณฑิต หลักสูตรนิเทศศาสตรบัณฑิต และหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต พบว่า หลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต มีต้นทุนรวมเฉลี่ยต่อปีมากที่สุด รองลงมาคือหลักสูตรบัญชีบัณฑิต นิเทศศาสตรบัณฑิต เศรษฐศาสตรบัณฑิต และศิลปศาสตรบัณฑิต ตามลำดับ การจัดงบประมาณต้นทุนผลิตบัณฑิตมีแนวโน้มลดลงตั้งแต่ปี 2561 แต่แต่ละปีหลักสูตรทั้งหมดมีมูลค่าและอัตราต้นทุนทางตรงน้อยกว่ามูลค่าและอัตราต้นทุนทางอ้อม สะท้อนให้เห็นว่าทุกหลักสูตรมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการผลิตบัณฑิต ได้แก่ เงินเดือนบุคลากร สายวิชาการ ค่าสอนอาจารย์พิเศษ ค่าครุภัณฑ์ทางการศึกษา น้อยกว่าค่าใช้จ่ายที่ได้รับการปันส่วนมาจาก ส่วนกลางของคณะและมหาวิทยาลัย ที่ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคา ค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้จ่ายบุคลากร และงบดำเนินงานของหน่วยงานสนับสนุน ซึ่งมีปริมาณที่สูงในแต่ละปี สอดคล้องกับงานวิจัยที่ผ่านมา จำนวนมากที่พบว่าเมื่อทำการจำแนกต้นทุนรวมในการผลิตบัณฑิต 2 แบบ คือต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม จะมีอัตราต้นทุนทางตรงน้อยกว่าอัตราต้นทุนทางอ้อมเป็นอย่างมาก (โกสินทร์ ชำนาญพล และคณะ, 2562; นภษา สิงห์วีระธรรม และคณะ, 2561; ปุณญาดา จงละเอียด และคณะ, 2563; ผกามาศ มูลวันดี, 2560; สุรัชย์ เอ็มอักษร และคณะ, 2562)

ในส่วนของต้นทุนการผลิตบัณฑิตต่อหน่วยพบว่าหลักสูตรที่มีต้นทุนต่อหน่วยการผลิตบัณฑิตมากที่สุดคือศิลปศาสตรบัณฑิต (67,291.28 บาท/คน) รองลงมาคือเศรษฐศาสตรบัณฑิต (58,260.17 บาท/คน) นิเทศศาสตรบัณฑิต (41,186.35 บาท/คน) บริหารธุรกิจบัณฑิต (35,074.48 บาท/คน) และ

บัญชีบัณฑิต (29,409.26 บาท/คน) ตามลำดับ นอกจากนี้ยังพบว่าทุกหลักสูตรมีความคุ้มค่าในการดำเนินงานเนื่องจากมีจำนวนนักศึกษาสูงกว่าจุดคุ้มทุนในปัจจุบันยกเว้นหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิตจากการศึกษาและวิเคราะห์จุดคุ้มทุนและความคุ้มค่าของหลักสูตร จะเห็นได้ว่าประสิทธิภาพของจุดคุ้มทุนของหลักสูตรบางหลักสูตรไม่คุ้มค่าต่อการลงทุนหากประเมินความคุ้มค่าทางการเงิน เนื่องจากอัตราส่วนต้นทุนต่อรายได้น้อยกว่า 1 และจำนวนนักศึกษาต่ำกว่าจุดคุ้มทุน สอดคล้องกับ ทัศนคติของนักศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาเศรษฐศาสตร์ (2563) ที่พบว่า ต้นทุนในการผลิตบัณฑิตตลอดหลักสูตร ของคณะพยาบาลศาสตร์ มหาวิทยาลัยนครสวรรค์ เท่ากับ 173,760,780.25 บาท รายได้เท่ากับ 58,506,000.00 บาท อัตราส่วนต้นทุนต่อรายได้ในการผลิตบัณฑิตตลอดหลักสูตร เท่ากับ 0.34 มีค่าน้อยกว่า 1 การประเมินความคุ้มค่าทางการเงิน (tangible) ถือว่าเป็นการลงทุนที่ไม่คุ้มทุน แต่หากมองว่าเป็นบทบาทหน้าที่ของสถานศึกษาที่ต้องมีหน้าที่ในการจัดการศึกษาเพื่อประชาชนแล้ว ความคุ้มค่าของการลงทุนผลิตบัณฑิตที่ไม่เป็นตัวเงิน (intangible) ถือว่ามีความคุ้มค่ามาก ในขณะที่เดียวกันหลักสูตรควรปรับแผนการรับนักศึกษาและแผนการบริหารงบประมาณเพื่อให้หลักสูตรมีความเข้มแข็งมากยิ่งขึ้น

6. ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลวิจัยไปใช้

1. จากการศึกษาประสิทธิภาพของจุดคุ้มทุนของหลักสูตร คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรวิทยาสงครามทั้ง 5 หลักสูตร พบว่าหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต ถือว่าไม่คุ้มค่าต่อการลงทุน ดังนั้น อาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนแผนในหลายๆ ด้าน เช่น ใช้กลยุทธ์ในการสร้างความแตกต่าง เช่น เปิดหลักสูตรเฉพาะทางเป็นเศรษฐศาสตร์เพื่อการเกษตร เศรษฐศาสตร์ประกันภัย ประชาสัมพันธ์สาขาโดยไปให้ความรู้กับสถานศึกษาต่างๆ เพื่อเป็นการดึงดูดให้นักเรียนเห็นความสำคัญและสนใจในศาสตร์นี้ให้มากขึ้น
2. เมื่อพิจารณาถึงจุดคุ้มทุนการจัดการศึกษาต่อปีของหลักสูตรในคณะวิทยาการจัดการ พบว่าอยู่ในช่วง 835.58 - 129.57 คน ดังนั้น ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้กลุ่มเป้าหมายรู้จักและสนใจเรียนคณะวิทยาการจัดการในช่องทางต่างๆ เช่น การสนับสนุนให้นักศึกษาปัจจุบันได้สร้างชื่อเสียงผ่านกิจกรรมต่างๆ หรือวางแผนการตลาดเพื่อเพิ่มจำนวนนักศึกษาในแต่ละปี
3. ผู้บริหารควรปรับลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลง และเพิ่มช่องทางการหารายได้ โดยการขยายฐานกลุ่มลูกค้าให้กว้างขึ้น เช่น กลุ่มคนทำงาน พัฒนาหลักสูตรระยะสั้นสำหรับกลุ่มคนที่ต้องการความรู้เฉพาะทาง เป็นต้น

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยในอนาคต

1. ควรมีการศึกษาเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตของสถาบันอุดมศึกษาในกลุ่มสาขาวิชา กับ มหาวิทยาลัยในกลุ่มราชภัฏเพื่อสร้างโอกาสในการแข่งขันและพัฒนาหลักสูตรให้ตรงตามความต้องการของผู้เรียนต่อไป
2. ในด้านประสิทธิผลพบว่าบัณฑิตจบการศึกษา ร้อยละ 32 ของบัณฑิตที่จบการศึกษาในแต่ละปี ซึ่งจำนวนนักศึกษาที่หลุดออกจากระบบในแต่ละปีนั้นนับเป็นการสูญเสียรายได้ ดังนั้นจึงควรมีการวิจัยหาสาเหตุของการที่นักศึกษาไม่สามารถจบการศึกษาได้ และค้นหากระบวนการที่จะคงนักศึกษาให้อยู่ในระบบ
3. ควรมีการศึกษารูปแบบวิธีการจัดการเรียนการสอนโดยการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้เพื่อลดต้นทุน

7. เอกสารอ้างอิง

- กองนโยบายและแผน สำนักงานอธิการบดี. (2560). รายงานต้นทุนต่อหน่วยและความคุ้มค่าของหลักสูตร มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา ปีการศึกษา 2559. นครราชสีมา: มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา
- กองบริการการศึกษา. (2562). สถิตินักศึกษาที่ลงทะเบียน. สืบค้นเมื่อ 10 กรกฎาคม 2562, จาก https://reg.psu.ac.th/PSRU_W1/Form_PS_S1_Register.html.
- กาญจนาภรณ์ สาธิตธรรมธัญ. (2563). การวิเคราะห์ต้นทุนและความคุ้มค่าของการจัดการศึกษาของ คณะพยาบาลศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร. *วารสารวิจัยสุขภาพและการพยาบาล*, 36(1), 39-54.
- กาญจนาภรณ์ สาธิตธรรมธัญ. (2563). การวิเคราะห์ต้นทุนและความคุ้มค่าของการจัดการศึกษาของ คณะพยาบาลศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร. *วารสารวิจัยสุขภาพและการพยาบาล*, 36(1), 39-54.
- โกสินทร์ ชำนาญพล, พัทธินทร์ พลเยี่ยม, สมถวิล นราสันต์, กฤตยา พันธังาม, นรากร งามขสาร, มังคลา รัตน์ สำเนากลาง, วิลาวัลย์ แสนคำ, ชัยวัฒน์ธนา รัตนศิริภรณ์, และอรวิชัย ประทุมศรี. (2562). *การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยและความคุ้มค่าของการบริหารหลักสูตร มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา ปีการศึกษา 2561*. สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2564, จาก <https://www.plannrru.org/wp-content/uploads/2020/08/cost2561.pdf>.
- โครงการจัดตั้งกองคลัง มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม. (2563). *รายงานต้นทุนผลผลิต ประจำปีงบประมาณ 2563*. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม.
- ธนรุจ โรจน์มานะวงศ์. 2558. *การวิเคราะห์ต้นทุนในการผลิตบัณฑิตระดับปริญญาตรี กรณีศึกษา นิสิตสาขาวิชาวิทยาศาสตร์การเดินเรือ คณะพาณิชยศาสตร์บริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา*. ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยบูรพา. ชลบุรี.
- นภษา สิงห์วีระธรรม, รุ่งฤทัย มวลประสิทธิ์พร, กฤษดา แสงวงดี, ปริญญา จิตอร่าม, และวรรณุช ทัตบุตร. (2561). ศึกษาต้นทุนต่อหน่วยของการผลิตและจุดคุ้มทุนนักศึกษาในวิทยาลัยพยาบาลในสังกัดสถาบันพระบรมราชชนก. *วารสารวิชาการสาธารณสุข*, 27(5), 936-947.
- บงกช อนันต์พันธ์. (2552). การประยุกต์ใช้ต้นทุนกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักศึกษา คณะวิทยาการจัดการ. *วารสารมหาวิทยาลัยนเรศวรวารสารนครินทร์*, 1(3), 33-47.
- ปราณี บำเพ็ญดี. (2554). *การวิเคราะห์และจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของมหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม ปีงบประมาณ พ.ศ. 2554*. พิษณุโลก: มหาวิทยาลัยราชภัฏพิบูลสงคราม.
- ปัญญาดา จงละเอียด, พระครูวิรัตธรรมโชติ, พระมหาศักดิ์ดา สิริเมธี, และทิพย์วรรณ จันทรา. (2563). *ต้นทุนการผลิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย วิทยาเขตนครศรีธรรมราช*. *วารสารสังคมศาสตร์และมานุษยวิทยาเชิงพุทธ*, 5(8), 246-262.
- ผกาภาศ มูลวันดี. (2560). การศึกษาการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนการผลิตนักเรียนของวิทยาลัยอาชีวศึกษาในเขตภาคเหนือ. *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยราชภัฏบุรีรัมย์*, 9(1), มกราคม-มิถุนายน, 137-155.
- มูทิตา ชิงห์. (2556). *ต้นทุนต่อหัวนักศึกษาคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่โจ้*, สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม 2564, จาก <https://ietc.mju.ac.th/openFile.aspx?id=OTU1NjM>.
- รัตนา ปานภูทอง. (2563). การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยในการผลิตบัณฑิตของคณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562. *วารสารวิชาการที่ประชุมสภาข้าราชการ พนักงานและลูกจ้างมหาวิทยาลัยแห่งประเทศไทย*, 9(2), 175-183.
- ลำไย มากเจริญ. (2551). *การบัญชีต้นทุน*. กรุงเทพฯ: ทริปปับลิเอชันเคชั่น.

- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2551). การประยุกต์ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมกับสถาบันการศึกษา. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- วิไล สนิทงาม. 2555. การเสนอต้นแบบตัวผลัดต้นต้นทุนสำหรับต้นทุนของกิจกรรมสนับสนุนวิชาการ โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมในสถาบันอุดมศึกษา กรณีศึกษา: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. สารนิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. กรุงเทพฯ.
- สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. (2557). คู่มือการประกันคุณภาพการศึกษา. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา.
- สุรัชย์ เอ็มอักษร, จักรกฤษณ์ มะโหฬาร, จินตนา โสมโสด, สุกัญญา วงษ์ละคร, นฤพล อ่อนวิมล, พิธาน แสนภักดี, พงศ์วิทย์ วุฒิวิริยะ, สมใจ บุญสรรค์, และสิริณัฐ วัฒนศิริ. (2562). ต้นทุนต่อหน่วยและจุดคุ้มทุน สำหรับการผลิตบัณฑิตแต่ละหลักสูตรในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ. วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ (มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์), 4(1), 61-80.
- สุนันท์ เมินนนทรี, (2556). ต้นทุนการผลิตบัณฑิตของหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต. วารสารเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจปริทัศน์, 11(1), มกราคม-มิถุนายน, 115-130.
- อารีณัฐ สีแก้ว. 2557. ต้นทุนต่อหัวในการผลิตบัณฑิตแพทย์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปริญญาานิพนธ์ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี. กรุงเทพฯ.