

## บัญชีบริหาร: เครื่องมือสำคัญสำหรับผู้บริหารสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน

### Managerial Accounting: An Important Tool for Executive Officers of Private Vocational Educational Institutions

สุชาย สิริภัทรกุลธร<sup>1</sup>, ศักดิ์ชัย นิรันธทวี<sup>2</sup>, อัจฉรา วัฒนานรงค์<sup>3</sup>,  
ชฎาพร ทีฆาอุตมากร<sup>4</sup>

นิสิตหลักสูตรการศึกษาคุณวุฒิบัณฑิต สาขาวิชาการบริหารการศึกษา วิทยาลัย  
การจัดการ มหาวิทยาลัยพะเยา<sup>1,2,3,4</sup>

Suchai Siripatarakulthorn<sup>1</sup>, Sakchai Nirunthavee<sup>2</sup>,  
Achara Watananarong<sup>3</sup>, Chadaporn Teeka-uttamakorn<sup>4</sup>  
E-mail: suchaiarr.siri@gmail.com<sup>1</sup>

*Received: September 16, 2020; Revised: November 12, 2020; Accepted: November 27, 2020*

#### บทคัดย่อ

ในสภาวะปัจจุบันที่การแข่งขันมีแนวโน้มรุนแรง ผู้บริหารสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนจำเป็นต้องมีเครื่องมือช่วยในการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นว่าบัญชีบริหารเป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับผู้บริหารสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน สามารถสนับสนุนการบริหารงานครอบคลุมบทบาทของผู้บริหารทั้ง 4 ด้าน คือ การวางแผน การสั่งการ การควบคุมประเมินผลและการตัดสินใจ เทคนิคของบัญชีบริหารทั้ง 9 เรื่อง ได้แก่ 1) งบประมาณเพื่อการวางแผน 2) การวิเคราะห์การลงทุน 3) การบัญชีตามความรับผิดชอบ 4) ต้นทุนฐานกิจกรรม 5) การบริหารกระแสเงินสด 6) ต้นทุนต่อหน่วย 7) การวิเคราะห์ผลแตกต่าง 8) การประเมินแบบสมดุล และ 9) การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ สารสนเทศทางการบัญชีเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่จะสนับสนุนผู้บริหารสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน ให้สามารถบริหารงานและจัดการเรียนการสอนให้มีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์ต่อผู้เรียนสูงสุด

**คำสำคัญ:** สารสนเทศทางการบัญชี เครื่องมือสำคัญสำหรับผู้บริหาร สถาบันอาชีวศึกษาเอกชน

#### ABSTRACT

Nowadays, competition among many public institutions is tending to become even stronger, even in the education sector. This is particularly true for private vocational educational institutions. It is the view of the authors that the chief executive officers of such institutions should be aware of managerial accounting as a tool for managing their institutions effectively. This paper provides data to support this view. Managerial accounting can support all four management functions: Planning, Directing, Controlling & Evaluation and Decision Making. The support is in the 9 practices of managerial accounting: 1) Budgeting, 2) Capital

Budgeting, 3) Responsibility Accounting, 4) Activity-based Costing, 5) Cash Flow Management, 6) Unit Cost Control, 7) Variance Analysis, 8) Balanced Scorecard Assessment, and 9) Using Cost in Decision Making. When these nine practices are employed, private vocational education executives are better able to provide the financial resources needed for quality teaching and learning. Ultimately, students will be the primary beneficiaries.

**KEYWORDS:** Managerial Accounting, Private Vocational Education, Balanced Score Card

## บทนำ

สถาบันอาชีวศึกษาเอกชนมีความสำคัญต่อการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมของประเทศ ทำหน้าที่ผลิตและพัฒนากำลังคนในการเข้าสู่ตลาดแรงงานเป็นที่ยอมรับของภาครัฐและภาคธุรกิจ อย่างไรก็ตามภายใต้ข้อจำกัดทางด้านทรัพยากรต่างๆ และสภาพแวดล้อมการแข่งขันที่รุนแรงของธุรกิจในปัจจุบันและสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป สถาบันอาชีวศึกษาเอกชนได้รับผลกระทบและมีปัญหาในหลายๆด้าน เช่น การลดลงของจำนวนผู้เข้าศึกษาอาชีวศึกษาอย่างต่อเนื่อง การเปลี่ยนแปลงแนวทางการกำกับดูแลและการเปลี่ยนแปลงหน่วยงานภาครัฐที่มากำกับดูแลสถาบันอาชีวศึกษาเอกชน การเปิดหลักสูตรที่ซ้ำซ้อนของสถาบันอาชีวศึกษาของรัฐทำให้สถาบันการศึกษาเอกชนเริ่มประสบปัญหา ภายใต้สภาพการณ์ต่างๆที่เปลี่ยนไป นับเป็นความท้าทายต่อบทบาทและหน้าที่ของผู้บริหารของสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนที่จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ในการบริหารงาน การบริหารจัดการทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ตลอดจนการตัดสินใจที่ถูกต้องเหมาะสม

สารสนเทศที่ผู้บริหารสถานศึกษาใช้ในการบริหารจัดการส่วนใหญ่เป็นสารสนเทศมีลักษณะของการให้ข้อมูลเพื่อรายงานผลประกอบการหรือข้อมูลทางทะเบียนเพื่อประโยชน์ในการควบคุมดูแลรักษาพัสดุหรือทรัพย์สิน ตามรอบระยะเวลาใดเวลาหนึ่งมากกว่าจะให้ข้อมูลที่ให้ประโยชน์ที่จะนำไปใช้ในการบริหารจัดการงานในเรื่องต่างๆ ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของกรกมล พากเพียร (2552) เรื่องการจัดระบบบัญชีและการเงินอิเล็กทรอนิกส์สำหรับ

สถานศึกษาอาชีวศึกษา ได้ผลการวิจัยว่าการบริหารงานด้านการเงินของสถานศึกษาอาชีวศึกษามีปัญหาเนื่องจากส่วนกลางนำข้อมูลจากระบบมาใช้เพื่อมุ่งเน้นไปที่การบริหารจัดการงบประมาณของรัฐมากกว่า ซึ่งไม่เอื้อต่อการบริหารจัดการในสถานศึกษาอาชีวศึกษา ปัญหาการขาดการนำข้อมูลสารสนเทศทางบัญชี มาใช้เป็นเครื่องมือในการช่วยในการบริหารจัดการ ทำให้การบริหารจัดการ การวางแผน การดำเนินงาน การประเมินผลและการตัดสินใจ ขาดความแม่นยำชัดเจน ซึ่งเป็นผลมาจากสาเหตุต่างๆ หลายเรื่อง ได้แก่ 1) *การขาดข้อมูลทางบัญชีและการเงินครบถ้วน* สถาบันการศึกษาขาดข้อมูลทางบัญชีและการเงินที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลต้นทุนเกี่ยวกับบุคลากร หรือต้นทุนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสาธารณูปโภคต่างๆ หรือในบางครั้งอาจมีข้อมูลดังกล่าวแต่ก็เป็นข้อมูลที่ไม่อยู่ในรูปแบบที่สามารถนำมาใช้ช่วยในการตัดสินใจ 2) *การขาดความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำและการบริหารงบประมาณ* การจัดทำงบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญเรื่องหนึ่งในการบริหารจัดการที่เกี่ยวกับการวางแผนงาน การควบคุมและการจูงใจ (Davis, 1994, Arnold and Hope, 1989) แต่ผู้บริหารส่วนใหญ่ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณ จัดทำงบประมาณโดยไม่ได้พิจารณาถึงความเกี่ยวข้องกันของโครงการทั้งหมดที่จะใช้ตัดสินใจให้ครอบคลุมวัตถุประสงค์ของสถาบันฯ โดยรวม 3) *สถาบันการศึกษาโดยมากไม่ได้มีการจัดโครงสร้างสถาบันฯ และไม่มีระบบบัญชีต้นทุนที่จะสามารถบันทึกรายการและรวบรวมข้อมูลตามลักษณะหรือกิจกรรม แต่เป็นเพียงการบันทึกต้นทุนและค่าใช้จ่ายจำแนกเป็นราย*

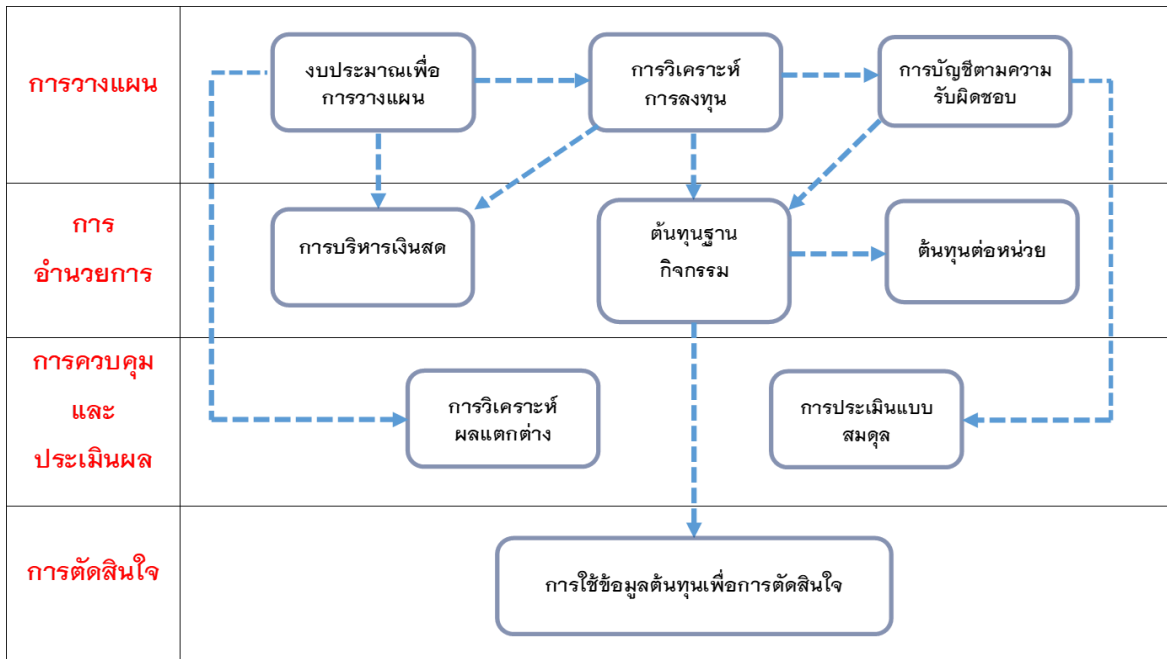
ประเภทค่าใช้จ่ายเท่านั้น ทำให้ไม่สามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาจัดทำเป็นข้อมูลสารสนเทศเพื่อการวางแผน การควบคุมและการตัดสินใจ 4) ผู้บริหารขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสารสนเทศบัญชีเพื่อการบริหาร สอดคล้องกับผลการวิจัยของจิรัชญา ผาลา และ วีรพันธุ์ ศรีฤทธิ์ (2556) เรื่องการบริหารเชิงกลยุทธ์ของผู้บริหารสถานอาชีวศึกษาเอกชนในเขตภาคเหนือตอนบน ซึ่งทำการศึกษาพบปัญหาการบริหารด้านการวางแผนกลยุทธ์และด้านการติดตามและประเมินผล ผู้บริหารสถานศึกษาส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสารสนเทศบัญชีเพื่อการบริหาร ไม่มีการวิเคราะห์จุดอ่อน จุดแข็งและอุปสรรคอย่างชัดเจน ผู้บริหารไม่มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำแผนเชิงกลยุทธ์เพื่อกำหนดทิศทางการพัฒนาสถานศึกษาอย่างชัดเจน ขาดข้อมูลและการติดตามและประเมินผลมาทบทวนแก้ไขและปรับปรุงเพื่อกำหนดนโยบาย แผนงานและโครงการ อย่างชัดเจน ขาดผู้เชี่ยวชาญที่ชำนาญทำให้การติดตามและประเมินผลเป็นไปอย่างล่าช้าและไม่ต่อเนื่อง

จากปัญหาการขาดสารสนเทศทางการบัญชีที่ดีและเหมาะสมจะทำให้เกิดปัญหาในการบริหารงานทั้งด้านการวางแผน การอำนวยการ การประเมินผล ตลอดจนการตัดสินใจของผู้บริหาร ดังนั้นการนำเทคนิคสารสนเทศทางการบัญชีบริหารมาใช้เพื่อช่วยบริหารจัดการสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนจึงมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะเป็นการนำข้อมูลบัญชีการเงินซึ่งเป็นข้อมูลการดำเนินงานของสถานศึกษาและเกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมต่างๆ

ของสถานศึกษานั้น ๆ มาวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงคุณภาพอื่น เพื่อการบริหารงานด้านต่าง ๆ ทั้งในด้านการวางแผน การสั่งการ การควบคุม ประเมินผลและการตัดสินใจของผู้บริหารสถานศึกษา ช่วยทำให้สามารถคาดการณ์สิ่งต่างๆในอนาคตได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น ช่วยลดความไม่แน่นอนให้แก่ผู้ที่ทำการตัดสินใจ ทำให้การตัดสินใจของผู้บริหารมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น

### ความสัมพันธ์ของเครื่องมือทางการบัญชีต่อบทบาทหน้าที่การบริหาร

จากบทบาทหน้าที่ในการบริหารสถานศึกษาของผู้บริหารอาชีวศึกษาเอกชนทั้ง 4 ด้าน และการที่ต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงในด้านต่างๆอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน ทั้งในส่วนของสภาพแวดล้อมของการประกอบธุรกิจ (Environment of Business) และกระบวนการของการประกอบธุรกิจ (Business process) ทำให้มีความจำเป็นที่ผู้บริหารต้องมีการวิเคราะห์เพื่อให้อาจบริหารได้อย่างครอบคลุมในทุกด้าน และรองรับการแก้ไขปัญหาที่จะเกิดขึ้นในแต่ละด้านได้อย่างทันกาล สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่วิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลต้นทุนตามเทคนิคทางการบัญชีบริหารร่วมสมัยหลายๆเทคนิคสามารถตอบสนองและเชื่อมโยงกับการวิเคราะห์ต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Analysis) เพื่อใช้ในการตัดสินใจ จึงเป็นสารสนเทศที่ให้ประโยชน์และตรงกับความต้องการของผู้บริหารสถานศึกษา



ภาพที่ 1 บทบาทหน้าที่การบริหารกับเทคนิคการบัญชีบริหาร

จากภาพที่ 1 แสดงถึงเครื่องมือการบัญชีบริหารที่สำคัญซึ่งสัมพันธ์ต่อหน้าที่การบริหารของผู้บริหารสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนในด้านต่างๆ ดังนี้

**1. เครื่องมือการบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อสนับสนุนในด้านการวางแผน**

บทบาทหน้าที่การวางแผนของผู้บริหารในขั้นตอนการวางแผน (Planning) มีความสำคัญ ซึ่งผู้บริหารจำเป็นต้องรวบรวมข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับสถาบันฯ ในทุกๆ ด้าน เพื่อนำมากำหนดแผนงาน กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนงานต่างๆ ในสถาบัน กำหนดการจัดสรรและแผนการสรรหาทรัพยากรที่จำเป็นให้แผนงานต่างๆ มีความสัมพันธ์ สอดคล้องในทิศทางเดียวกัน

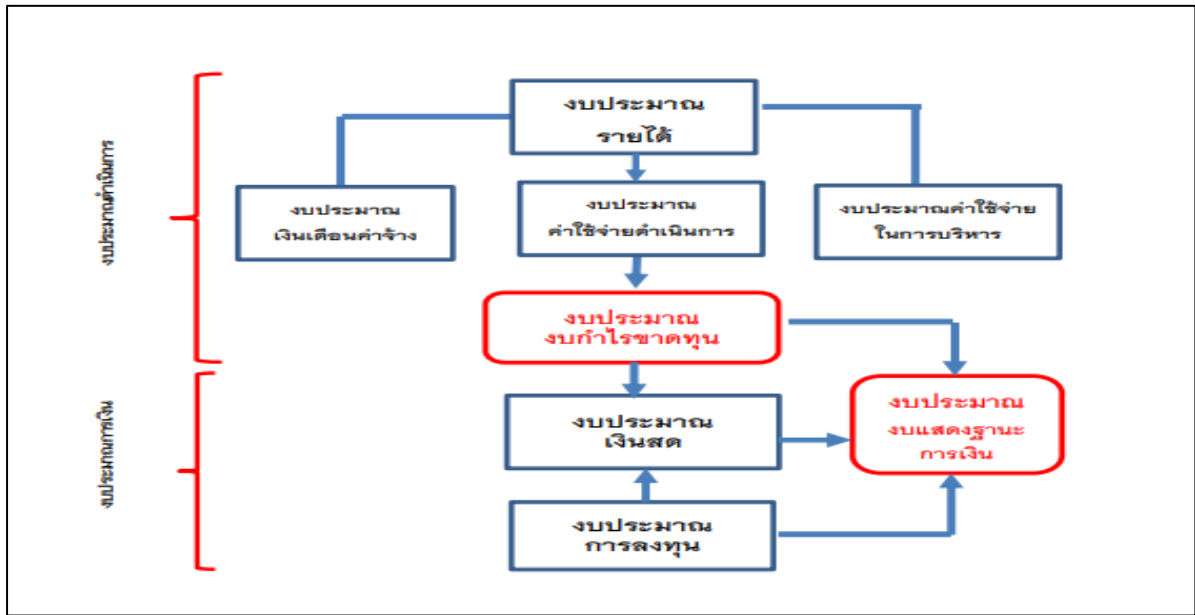
เครื่องมือทางการบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อการวางแผนงานได้ ได้แก่ งบประมาณเพื่อการวางแผน การวิเคราะห์การลงทุน และ การบัญชีตามความรับผิดชอบ

**งบประมาณเพื่อการวางแผน (Budgeting)**

งบประมาณ (Budget) เป็นแผนการจัดหาและการใช้ทรัพยากรทางการเงินและทรัพยากรอื่นๆ ที่จัดแสดงในรูปของข้อมูลเชิงปริมาณอย่าง

ละเอียด ภายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต (นวพร บุศยสุนทรและคณะ, 2561) ซึ่งต้องสอดคล้องกับวิสัยทัศน์และเป้าหมายของสถานศึกษา เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและการควบคุมการดำเนินงานให้มีการใช้ทรัพยากรทุกชนิดของสถาบันฯ ที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล (รัตนาวงศ์ศรีศรีมีเดือน, 2562)

งบประมาณของสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนควรประกอบด้วยงบประมาณ 2 ชนิด คือ งบประมาณการดำเนินงาน (Operation Budget) และงบประมาณหลักหรืองบประมาณการเงิน (Master or Financial Budget) งบประมาณการดำเนินงาน เป็นงบประมาณที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานในลักษณะต่างๆ ส่วนงบประมาณการเงินเป็นงบประมาณที่ได้จากการสรุปผลงบประมาณการดำเนินงานของสถาบันฯ ออกมาในรูปของงบประมาณแสดงฐานะการเงิน งบประมาณกำไรขาดทุน และงบประมาณเงินสด งบทั้งสามชนิดจะสะท้อนข้อมูลของทั้งสถาบันฯ จึงจัดเป็นงบประมาณหลักหรืองบประมาณทางการเงิน (พีชนิจ เนาวพันธ์, 2549)



ภาพที่ 2 งบประมาณเพื่อการวางแผน  
ที่มา: Susan V. Crosson and Belverd E. Needles. (2011)

### การวิเคราะห์การลงทุน (Capital Budgeting)

ข้อมูลจากการวิเคราะห์การลงทุนเป็นข้อมูลที่จำเป็นและมีความสำคัญในการวางแผนเกี่ยวกับการลงทุนที่มีผลผูกพันกับสถานศึกษาในระยะยาว เช่น การลงทุนในอาคาร อุปกรณ์สำคัญที่ใช้เพื่อการเรียนการสอน การพิจารณาเปิดแผนกหรือหลักสูตรการเรียนการสอนใหม่ ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อดีและข้อเสียของวิธีการประเมินการลงทุนแต่ละวิธี จะทำให้การวิเคราะห์การลงทุนให้ข้อมูลที่ถูกต้องและเหมาะสมกับผู้บริหารสถานศึกษา ปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงในการวิเคราะห์การลงทุนหลายประการ ได้แก่ จำนวนเงินที่ลงทุน การจัดหาเงินทุน แหล่งเงินทุน ประเภทของเงินทุน ต้นทุนของเงินลงทุน ค่าของเงิน (มูลค่าปัจจุบัน) ระยะเวลาคืนทุน อัตราผลตอบแทนของเงินลงทุนในปัจจุบัน การประเมินโครงการลงทุนเป็นขั้นตอนที่สำคัญเพื่อที่จะทำให้ผู้บริหารทราบว่าโครงการมีความคุ้มค่าที่จะลงทุนหรือไม่ หรือเพื่อที่จะเลือกโครงการลงทุนที่ดีที่สุด

### การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting)

การบัญชีตามความรับผิดชอบ (Responsibility Accounting) เป็นการรวบรวมจัดทำข้อมูลและรายงานผลการดำเนินงานหรือผลการปฏิบัติงานเสนอต่อผู้บริหารในระดับต่างๆ เพื่อประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานย่อยโดยเปรียบเทียบกับเป้าหมายหรือแผนงานที่กำหนดไว้สำหรับหน่วยงานนั้น (ลำไย มากเจริญ, 2551)

ในการได้มาซึ่งสารสนเทศบัญชีตามความรับผิดชอบ สถาบันอาชีวศึกษาต้องมีการจัดโครงสร้างอำนาจการดำเนินงานและการจัดการที่สำคัญ ดังนี้

1. ต้องมีรูปแบบการบริหารแบบกระจายอำนาจ โดยการกำหนดความรับผิดชอบของแต่ละส่วนงาน หรือที่เรียกว่า ศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility Center) ซึ่งแบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ (ลำไย มากเจริญ, 2551) คือ

1) ศูนย์ต้นทุน หมายถึงหน่วยงานย่อยที่อยู่ในสถาบันฯ ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบต้นทุนที่เกิดขึ้น

2) ศูนย์กำไร หมายถึงหน่วยงานย่อยที่อยู่ในสถาบันฯ ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนของรายได้และต้นทุนที่เกิดขึ้น

3) ศูนย์การลงทุน หมายถึงหน่วยงานย่อยที่อยู่ในสถาบันฯ ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนของรายได้และต้นทุน และเงินลงทุนในสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานย่อย

2. ต้องมีการกระจายอำนาจ ความรับผิดชอบของแต่ละส่วนงานที่ชัดเจน

3. ต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูล สรุปผลและการรายงานผลการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานหรือศูนย์ความรับผิดชอบเพื่อให้สามารถประเมินผลการดำเนินงานของแต่ละส่วนงานว่ามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด

4. ต้องมีการกำหนดราคาโอนของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ส่วนงานหนึ่งนำไปใช้ในอีกส่วนงานหนึ่ง (Transfer Pricing) ที่เหมาะสม

## 2. เครื่องมือบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อสนับสนุนในการอำนวยความสะดวก

ในขั้นตอนการอำนวยความสะดวก บทบาทของผู้บริหารในการสั่งการ (Directing) เป็นสิ่งสำคัญให้เกิดการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดผลตามแผนงานที่วางไว้ การสั่งการที่ดีและมีแบบแผนที่ชัดเจน ทำให้การปฏิบัติงานเกิดความต่อเนื่อง มีการปฏิบัติงานของส่วนงานต่างๆที่ประสานกันและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ลดข้อขัดแย้งและความสับสนระหว่างผู้ปฏิบัติที่ทำงานร่วมกัน สารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ของส่วนงานและบุคลากรผู้มีหน้าที่ปฏิบัติงานและต้นทุนต่างๆที่เกิดขึ้น เป็นเครื่องมือที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการสั่งการมีความเหมาะสมและทันต่อสถานการณ์

เครื่องมือทางการบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อการอำนวยความสะดวก ได้แก่ ต้นทุนฐานกิจกรรม การบริหารเงินสด และต้นทุนต่อหน่วย

### ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing)

การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นแนวคิดของการบริหารต้นทุนซึ่งกระตุ้นให้ผู้บริหารหันมาให้ความสนใจกับการบริหารกิจกรรมและต้นทุน โดย

รวบรวมข้อมูลต้นทุนตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น (Activity Cost Pools) และทำการคำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หรือสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object) ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นใช้ โดยอาศัยจำนวนกิจกรรม (Cost Driver) มาเป็นฐานในการคำนวณจัดสรรในแต่ละกลุ่มทำให้ได้ข้อมูลที่เชื่อมโยงกับข้อมูลกิจกรรมดำเนินงานอื่นๆที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์กับผู้บริหาร ดังนี้

1. การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนากิจการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. การเข้าใจความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่างๆ ที่ถูกต้องในการดำเนินการจะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในระยะยาวของสถาบันฯ

3. การลดความสูญเปล่าของกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิตจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพของสถาบันฯ ในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น (กชกร เฉลิมกาญจนา, 2557 หน้า 90 -91)

ต้นทุนกิจกรรมทำให้สามารถระบุความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นในการบริการ เพื่อเป็นข้อมูลในการนำไปสู่การแก้ปัญหาหรือวิธีการลดต้นทุน

### การบริหารเงินสด (Cash Management)

การบริหารเงินสดเป็นการวางแผนเพื่อก่อให้เกิดสภาพคล่องเกี่ยวข้องกับการประมาณการเงินสดรับ การประมาณการเงินสดจ่าย การกำหนดเงินสดขั้นต่ำ การชะลอเงินสดจ่าย และการจัดการเงินสดรับเงินสดจ่ายให้มีจังหวะเวลาที่สัมพันธ์กัน (กมลวรรณ พิมพ์แพทย์, 2554) หลักการในการบริหารเงินสดประกอบด้วย 3 เรื่องที่สำคัญ ได้แก่ 1) การบริหารเงินสดรับให้สอดคล้องกับการจ่ายเงินสด 2) การบริหารวงจรเงินสด (Cash Cycle) 3) การกำหนดยอดเงินสดที่เหมาะสม (สุมาลี อุณหะนันท์, 2549)

1. การบริหารเงินสดรับให้สอดคล้องกับการจ่ายเงินสด

เครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนการบริหารการเงินที่จะช่วยให้เงินสดรับและจ่ายของสถาบันฯ สอดคล้องกันได้ คือ งบประมาณเงินสด (Cash Budget) การจัดทำงบประมาณเงินสดจะเริ่ม

ตั้งแต่การประมาณการเกี่ยวกับรายรับเงินสดของสถาบันฯ และรายจ่ายเงินสดของสถาบันฯ ในระยะเวลาต่างๆในอนาคต อาจจะต้องจัดทำประมาณการรายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน รายไตรมาสหรือรายปี แล้วแต่ความต้องการของผู้บริหาร งบประมาณเงินสดเป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์ในการวางแผนทางการเงิน เพราะ

ก. ทำให้ผู้บริหารการเงินทราบว่าเงินสดรับและจ่ายในแต่ละเดือนมีมากน้อย เพียงใด สถาบันฯ จะมีเงินสดเกินมือหรือขาดมือในเดือนใดบ้าง จำนวนเท่าใด

ข. งบประมาณเงินสดแสดงถึงระยะเวลาที่สถาบันฯจะมีเงินสดเกินมือ หรือขาดมือว่าเป็นระยะสั้นหรือระยะยาวเพียงใด เพื่อนำไปพิจารณาว่าสถาบันฯควรจะนำเงินส่วนที่เกินไปลงทุนหรือกู้ยืมเงินส่วนขาดในระยะเวลาอันยาวนานเพียงใด

ค. สำหรับสถาบันฯ ที่มีงบประมาณเงินสดที่แสดงถึงจำนวนเงินสดขาดมือตลอดงวดงบประมาณ และยังมีท่าทางที่จะขาดมือเช่นนี้ต่อไป ในงวดปีงบประมาณหน้า อาจจะชี้ให้เห็นว่า สถาบันฯ ขาดเงินทุนหมุนเวียนเป็นการถาวร ควรจะหาเงินทุนเพิ่มเติมจากแหล่งระยะยาวอื่นบ้าง

## 2. การบริหารวงจรเงินสด (Cash Cycle)

หลักสำคัญในการบริหารเงินสด คือ การที่สถาบันฯจะต้องถือเงินสดไว้ในจำนวนที่พอเพียงเพื่อรักษาสภาพคล่อง (Minimum Operating Cash) และก็ไม่มากเกินไปที่จะทำให้เกิดการเสียประโยชน์ในการลงทุนด้านอื่นๆ นั่นคือ การจัดวงจรเงินสดให้มีการหมุนเวียนคล่องตัวไม่ติดขัดหรือหยุดชะงักในวงใดช่วงหนึ่ง การบริหารวงจรเงินสดของสถาบันฯให้มีประสิทธิภาพต้องพยายามเร่งเงินสดรับและชะลอเงินสดจ่าย นั่นคือ การบริหารวงจรเงินสดที่ดีจะมีผลให้กระแสเงินสดรับมีเพียงพอกับการจ่ายกระแสเงินสดตลอดเวลา

## 3. การกำหนดยอดเงินสดที่เหมาะสม

เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงในเรื่องการใช้จ่ายเงินสด สถาบันฯ ควรที่พิจารณาคาดการณ์การใช้จ่ายกิจกรรมต่างๆที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตใน

ช่วงเวลาหนึ่งเพื่อให้สามารถกำหนดจำนวนเงินสดขั้นต่ำที่สถาบันฯต้องถือไว้อย่างเหมาะสม

## ต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost)

ต้นทุนต่อหน่วย (ผลผลิต) เป็นสารสนเทศที่มีความสำคัญซึ่งผู้บริหารนำมาใช้ประโยชน์ในการพัฒนาคุณภาพของการจัดการเรียนการสอน และเป็นประโยชน์กับผู้เกี่ยวข้องนำไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผนพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารจัดการงบประมาณในปีถัดไป การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ขึ้นอยู่กับวิธีการที่สถานศึกษาใช้ในการคำนวณ เช่น ต้นทุนรายหัว หรือต้นทุนต่อนักศึกษา อาจใช้วิธีการอย่างง่ายที่นิยมใช้กันคือ นำต้นทุนค่าใช้จ่ายรวมที่เกิดขึ้นจากหน่วยงานต่างๆ ในสถานศึกษามารวมด้วยจำนวนนักเรียน หรือนักศึกษาทั้งหมด ซึ่งการนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามหน่วยงานต่างๆมาใช้คำนวณไม่ได้ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารสถานศึกษาในส่วนของความสัมพันธ์ของกิจกรรมต่างๆ ที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายกับจำนวนนักศึกษาตลอดจนไม่ได้ให้ข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอเกี่ยวกับสาเหตุของการเกิดต้นทุนและการประเมินว่าค่าใช้จ่ายของสถานศึกษาจะเปลี่ยนแปลงได้อย่างไร เพื่อแก้ไขจุดอ่อนดังกล่าวในปัจจุบันจึงมีการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมซึ่งเป็นระบบที่มีการรวบรวมจำแนกแยกแยะข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามกิจกรรมและการปฏิบัติงานจริง ตลอดจนวิธีการปันส่วนค่าใช้จ่ายดำเนินการด้านสนับสนุนต่างๆ ผ่านตัวหลักต้นทุนที่ได้จากการวิเคราะห์กิจกรรมที่เป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายของกิจกรรมนั้นๆ อย่างแท้จริง มาประยุกต์ร่วมกับการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยอย่างแพร่หลาย ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสถานศึกษาได้ข้อมูลที่ชัดเจนและทราบสาเหตุการเกิดของต้นทุนเพื่อนำไปบริหารต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้อย่างถูกต้อง

นอกจากการคำนวณต้นทุนรายหัวซึ่งเป็นที่ใช้กันโดยทั่วไปแล้ว แนวคิดต้นทุนต่อหน่วยยังอาจนำไปใช้กับการคำนวณต้นทุนในเรื่องอื่นๆ เช่น ต้นทุนต่อหน่วยงานวิจัย ต้นทุนผลิตบัณฑิต ต้นทุนรายคณะหรือสาขาวิชา ต้นทุนต่อหน่วยรายหลักสูตร

### 3. เครื่องมือบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อสนับสนุนในด้านการควบคุมและการประเมินผล

บทบาทหน้าที่ของผู้บริหารในการควบคุมติดตามจะทำให้ทราบถึงข้อขัดข้องและปัญหาที่อาจเกิดขึ้น งานในขั้นตอนการตรวจสอบ ทำให้ทราบถึงสาเหตุของปัญหาที่เกิดขึ้นและสามารถหาแนวทางการแก้ไขป้องกันก่อนที่จะเกิดความสูญเสียต่อสถาบันฯ ผู้บริหารจำเป็นที่จะติดตามประเมินผลเพื่อให้ได้ข้อมูลและสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของส่วนงานหรือผู้ปฏิบัติงานเพื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับแผนงาน ให้ทราบถึงความแตกต่างที่มีสาระสำคัญในเรื่องสำคัญ ๆ

เครื่องมือทางการบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อการควบคุมและการประเมินผลที่สำคัญ ได้แก่ การวิเคราะห์ผลแตกต่าง และการประเมินแบบสมดุล

#### การวิเคราะห์ผลแตกต่าง (Variance Analysis)

การวิเคราะห์ผลแตกต่างเป็นกระบวนการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างค่าที่มีการกำหนดมาตรฐานกับค่าที่เกิดขึ้นจริง และทำการจำแนกหาสาเหตุของผลต่างนั้นเพื่อประโยชน์ในการควบคุม เช่น การวิเคราะห์ผลแตกต่างของค่าใช้จ่ายตามงบประมาณ

กับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง (Susan V. Crosson, Belverd E. Needles, 2011) การวิเคราะห์ส่วนต่าง (Differential Analysis) หรืออาจเรียกว่าการวิเคราะห์ส่วนเพิ่ม (Incremental Analysis) เป็นวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวเลขโดยพิจารณาการเปลี่ยนแปลงตัวเลขเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละทางเลือก ซึ่งในบางทางเลือกอาจมีการเปลี่ยนแปลงทั้งรายได้และค่าใช้จ่าย บางกรณีอาจเปลี่ยนแปลงในรายได้หรือค่าใช้จ่ายอย่างใดอย่างหนึ่ง อย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ส่วนต่างนั้นนอกจากจะพิจารณาการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายแล้ว ในบางกรณีต้องพิจารณาผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่อกำไรสุทธิของสถาบันฯ ในอนาคตด้วย ซึ่งในการวิเคราะห์ส่วนต่างนั้นผู้วิเคราะห์ต้องคำนึงด้วยว่าข้อมูลที่รวบรวมมานั้นเป็นข้อมูลประมาณการซึ่งไม่แน่ว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่ ในปริมาณเท่าใด (ศศิวิมล มีอำพล, 2560)

กระบวนการวิเคราะห์ผลแตกต่าง เริ่มจากการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน และทำการวิเคราะห์ผลแตกต่างสำคัญที่พบ ทำการสอบถามผลแตกต่างกับหน่วยงานหรือส่วนงานที่เกี่ยวข้องรวบรวมและสอบถามความสมเหตุสมผลของค่าชี้แจงที่ได้รับ นำมาหาแนวทางการแก้ไขที่เหมาะสม เพื่อนำไปวางแผนการแก้ไขปรับปรุงในการปฏิบัติงานในรอบถัดไป



ภาพที่ 3 กระบวนการพื้นฐานวงจรการวิเคราะห์ผลแตกต่าง (Variance Analysis Cycle)

(Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, 2015)



ถึงแม้ว่าการคำนวณหาผลแตกต่างจะมีความสำคัญ แต่การวิเคราะห์ผลแตกต่างไม่ใช่สิ่งที่จะป้องกันการเกิดขึ้นของผลต่างนั้น สิ่งที่สำคัญคือการที่ผู้บริหารต้องติดตามหาสาเหตุของผลแตกต่างว่า เกิดจากเรื่องใด ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นเรื่องใด และอะไรคือสาเหตุของปัญหา แล้วทำการหาวิธีการแก้ไขที่ดีที่สุดในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น (Susan V. Crosson, Belverd E. Needles, 2011)

### **การประเมินแบบสมดุล (Balanced Scorecard)**

การประเมินแบบสมดุล (Balanced Scorecard : BSC) เป็นการวัดผลการดำเนินงานของสถาบันฯ ในด้านต่างๆซึ่งแบ่งเป็นมุมมอง 4 ด้าน โดยทั้ง 4 ด้านนั้นต้องมีความสมดุลกัน สถาบันฯ จึงจะประสบผลสำเร็จตามเป้าหมายได้ การวัดผลการดำเนินงานทั้ง 4 ด้าน ตามแนวคิด

การประเมินแบบสมดุล (Balance Scorecard) (สุนันทา สังขทัตน์, 2556) คือ

1. ด้านการเงิน เป้าหมายด้านการเงินคือการเติบโตทางการเงิน ซึ่งส่งผลต่อความพึงพอใจของผู้บริหารสถานศึกษา
2. ด้านการเรียน เป้าหมายด้านการเรียนคือ ความพึงพอใจของผู้เรียน ซึ่งจะส่งผลให้ผู้เรียนมีความรู้ความสามารถ และภาคภูมิใจ
3. ด้านกระบวนการภายใน เป้าหมายด้านกระบวนการภายใน คือ การดำเนินงานภายในอย่างมีประสิทธิภาพ
4. ด้านการเรียนรู้และเติบโต เป้าหมายด้านการเรียนรู้และเติบโต คือ การมุ่งใจและพัฒนาบุคลากรอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะส่งผลให้บุคลากรมีความสามารถและความพร้อมที่จะปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ

### **4. เครื่องมือบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อสนับสนุนในด้านการตัดสินใจ**

บทบาทหน้าที่ของผู้บริหารในการตัดสินใจ (Decision Making) เป็นบทบาทหน้าที่ที่มีความเกี่ยวข้องข้องกับทุกขั้นตอนของการบริหารงาน

กล่าวคือ ผู้บริหารต้องทำการตัดสินใจเลือกแผนงานที่เหมาะสมภายใต้ข้อสมมติฐานต่างๆที่ใช้ในการวางแผน การตัดสินใจสั่งการให้บุคลากรหรือส่วนงานในสถาบันฯ ดำเนินการในเรื่องต่างๆ การตัดสินใจในทางเลือกในการปรับปรุงแก้ไขต่อปัญหาที่พบ การตัดสินใจในเรื่องต่างๆที่เป็นเรื่องเฉพาะหน้า เช่น การตัดสินใจที่จะหยุดดำเนินการบางกิจกรรมหรือการดำเนินการต่อ ข้อมูลสารสนเทศที่มีความถูกต้องเชื่อถือได้ มีความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ และทันต่อสถานการณ์ มีส่วนสำคัญอย่างมากเพื่อให้การตัดสินใจของผู้บริหารเป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม ในสถานการณ์ต่างๆ เหล่านั้น (ไพบุลย์ ผจงวงศ์, 2561 และ รัตนา วงศ์รัตมีเดือน, 2562)

เครื่องมือทางการบัญชีบริหารที่สำคัญเพื่อการตัดสินใจ ได้แก่ การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ

### **การใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อการตัดสินใจ (Using Cost in Decision Making)**

ในการดำเนินงานของสถานศึกษาต่างๆ ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเป็นปัจจัยที่สำคัญปัจจัยหนึ่ง เพราะหากผู้บริหารไม่สามารถควบคุมและบริหารจัดการต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ ย่อมส่งผลให้การดำเนินงานไม่ประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ นอกจากนี้ข้อมูลต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายยังมีความสำคัญและมีผลต่อการตัดสินใจในหลายเรื่องที่มีทางเลือกที่แตกต่างกัน ซึ่งจะทำให้เกิดการตัดสินใจในทิศทางที่ถูกต้องเหมาะสม

การตัดสินใจเป็นกระบวนการเลือกทางเลือกใดทางเลือกหนึ่งซึ่งผู้บริหารย่อมเลือกทางเลือกที่จะให้ประโยชน์ที่ดีที่สุดในการดำเนินธุรกิจ เช่น การตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตการตลาดและการเงิน เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่ผู้บริหารต้องรับผิดชอบและทำการตัดสินใจอยู่ตลอดเวลา การตัดสินใจจะมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของสถาบันฯ จึงต้องอาศัยกระบวนการที่รัดกุมและมีประสิทธิภาพ ซึ่งประกอบด้วย 6 ขั้นตอน ดังนี้

1. ค้นหาและระบุถึงปัญหาที่จะต้องทำการตัดสินใจรวมทั้งหาสาเหตุของปัญหาที่ต้องตัดสินใจ

2. กำหนดทางเลือกหรือแนวทางปฏิบัติ

3. เก็บรวบรวมข้อมูลที่จะใช้และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจ

4. ทำการประเมินทางเลือกในแต่ละทางเลือกด้วยเทคนิคและวิธีการต่างๆโดยทำการวิเคราะห์จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ทั้งข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงคุณภาพ

5. ทำการตัดสินใจเลือกทางเลือกที่เหมาะสมที่สุด ทั้งนี้การตัดสินใจจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์

6. ติดตามและพิจารณาถึงผลกระทบต่อ การตัดสินใจที่ได้บอกทางเลือกใดไปแล้วเพื่อทำการประเมินผลและแก้ไขปัญหาต่างๆที่จะเกิดขึ้น

กระบวนการตัดสินใจทั้ง 6 ขั้นตอน ต้องอาศัยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพื่อช่วยให้การตัดสินใจมีประสิทธิภาพ และต้องมีเทคนิคและวิธีการที่นำมาใช้ในการตัดสินใจที่เหมาะสม (สาครกล้าหาญ, 2550)

นอกจากความเข้าใจในกระบวนการตัดสินใจแล้ว ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทลักษณะและพฤติกรรมที่เกิดขึ้นของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเป็นอีกเรื่องหนึ่งที่มีความสำคัญ เพราะข้อมูลต้นทุนเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญกับการดำเนินงานและเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสำคัญอย่างมากต่อการอยู่รอดของสถาบันการศึกษา หากผู้บริหารสถาบันการศึกษาทราบถึงความแตกต่าง และสามารถวิเคราะห์ถึงผลกระทบของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับทางเลือกต่างๆได้ รวมถึงความสามารถในการควบคุมต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ จะทำให้สถาบันฯ ลดการสูญเสียหรือสูญเสียไปจากการดำเนินการที่ผิดพลาด และยัง สามารถนำข้อมูลต้นทุนไปวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อประโยชน์ในการวางแผนหรือการตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ

ลักษณะและพฤติกรรมของข้อมูลต้นทุนที่สำคัญๆ สามารถจำแนกได้ ดังนี้

## ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

หมายถึง ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตและแตกต่างระหว่างทางเลือกต่างๆ ที่มีอยู่ แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ ต้นทุนส่วนต่าง ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ และต้นทุนเสียโอกาส ดังนี้ (ศรีสุตา ธีรกาญจน์, 2549)

1. ต้นทุนส่วนต่าง (Differential Cost) หมายถึง ต้นทุนส่วนที่แตกต่างกันระหว่างทางเลือกที่กำลังพิจารณา ซึ่งส่วนต่างนี้อาจเป็นได้ทั้งต้นทุนที่มากกว่าหรือต้นทุนที่น้อยกว่าอีกทางเลือกหนึ่งในกรณีที่ส่วนต่างเป็นต้นทุนที่มากกว่าอีกทางเลือกหนึ่งจะเรียกว่าต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Cost) แต่ถ้าส่วนต่างนั้นเป็นต้นทุนที่น้อยกว่าอีกทางเลือกหนึ่งจะเรียกว่า ต้นทุนส่วนลด (Decremental Cost)

ในส่วนของการตัดสินใจทางธุรกิจแต่ละทางเลือกนั้นจะมีต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับเกิดขึ้น ดังนั้นในการตัดสินใจจึงต้องนำต้นทุนและผลประโยชน์ที่มีความแตกต่างในระหว่างทางเลือกมาพิจารณาโดยความแตกต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างทางเลือกเราเรียกว่า เป็นต้นทุนส่วนที่แตกต่าง (Differential Costs) ความแตกต่างในส่วนของรายได้แต่ละทางเลือกนั้นเรียกว่า เป็นรายได้ส่วนที่แตกต่าง (Differential Revenue) (เบญจมาศ, 2555)

2. ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ (Avoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ยังคงมีอยู่ตามการดำรงอยู่ของผลิตภัณฑ์หรือหน่วยงานหนึ่งๆ นั่นคือ ถ้าสถาบันฯ ยังคงมีสายงานปฏิบัติงานหรือหน่วยงานนั้น ๆ อยู่ จะมีต้นทุนเหล่านี้ด้วย แต่ถ้าสถาบันฯ ยกเลิกหรือยุบสายงานปฏิบัติงานหรือหน่วยงานนั้นแล้ว ต้นทุนเหล่านี้จะลดลงหรือหมดไปตามสายงานปฏิบัติงานหรือหน่วยงานนั้น

3. ต้นทุนเสียโอกาส (Opportunity Cost) หมายถึง ผลประโยชน์ที่สถาบันฯ สูญเสียโอกาสที่จะได้รับจากทางเลือกหนึ่งซึ่งสถาบันฯ ไม่ได้เลือก เพราะสถาบันฯ ตัดสินใจเลือกทางเลือกอื่น ต้นทุนเสียโอกาสไม่ใช่ต้นทุนที่ต้องจ่ายเป็นเงินสดและไม่มีการบันทึกบัญชีเพราะไม่ใช่ค่าใช้จ่าย

## ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หมายถึง ต้นทุนที่ไม่แตกต่างกันระหว่างทางเลือกไม่ว่าผู้บริหารจะตัดสินใจอย่างไรก็ตาม ในการตัดสินใจจึงไม่ต้องนำต้นทุนเหล่านี้มาพิจารณา ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ ต้นทุนจม และต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้ ดังนี้

1. ต้นทุนจม (Sunk Cost) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตและเป็นต้นทุนที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ไม่ว่าผู้บริหารจะตัดสินใจอย่างไร

2. ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Cost) หมายถึง ต้นทุนที่ยังคงมีอยู่หรือไม่เปลี่ยนแปลงไม่ว่าสถาบันฯ จะยังคงดำเนินงานหรือยกเลิกการดำเนินงานของสายงานปฏิบัติงานหรือหน่วยงานใด ต้นทุนเหล่านี้ยังคงอยู่ไม่เปลี่ยนแปลง

**ต้นทุนที่ควบคุมได้และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้**

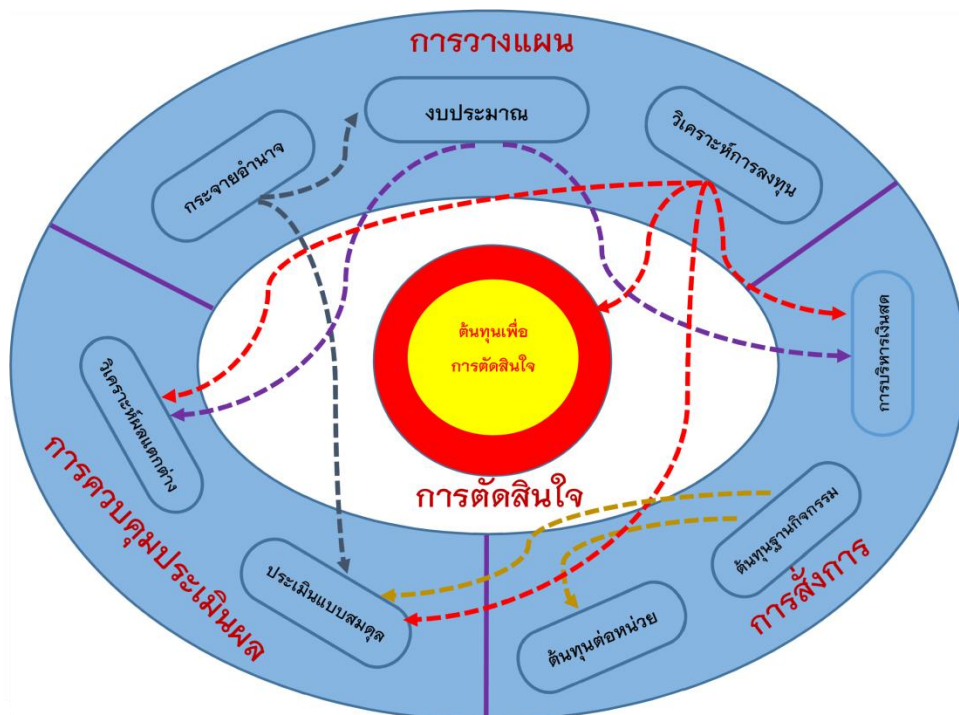
1 ต้นทุนที่ควบคุมได้ (Controllable Costs) หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นในหน่วยงานซึ่งผู้บริหารหน่วยงานนั้นเป็นผู้ก่อให้เกิดรายการดังกล่าว

2 ต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ (Non Controllable Costs) หมายถึง ต้นทุนที่สามารถกำหนดได้ว่าเป็นของหน่วยงาน แต่เป็นรายการที่ผู้บริหารหน่วยงานนั้นไม่มีอำนาจตัดสินใจสั่งการได้ รวมถึงต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปันส่วน (ชกร เฉลิมกาญจนา, 2557)

## ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร

1. ต้นทุนคงที่ (Fixed Cost) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่มีต้นทุนรวมคงที่ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามระดับกิจกรรมต่างๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปภายในช่วงที่มีความหมาย (Relevant Range) (เบญจมาศ, 2555)

2. ต้นทุนผันแปร (Variable Cost) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่มีต้นทุนรวมเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของระดับกิจกรรม (เบญจมาศ, 2555)



ภาพที่ 4 ความสัมพันธ์ของเทคนิคการบัญชีเพื่อการบริหารจัดการ

เครื่องมือของการบัญชีบริหารทั้ง 9 เรื่องที่กล่าวข้างต้นสามารถสนับสนุนการบริหารจัดการตามบทบาทหน้าที่ทั้ง การวางแผน การสั่งการ การควบคุมประเมินผล และการตัดสินใจได้อย่างต่อเนื่อง จากแผนภาพที่ 4 แสดงให้เห็นถึงเครื่องมือทางการบัญชีบริหารแต่ละเรื่องอาจมีจุดเริ่มต้นเพื่อจะสนองบทบาทการบริหารจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ในขณะที่เดียวกันยังให้สารสนเทศที่สนับสนุนบทบาทการบริหารจัดการในเรื่องอื่นๆ ที่มีความเชื่อมโยงและเกี่ยวพันกัน เช่น การจัดทำงบประมาณมีจุดเริ่มต้นเพื่อเป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการวางแผนงาน อย่างไรก็ตามสารสนเทศการบัญชีในเรื่องงบประมาณก็มีความเกี่ยวข้องต่อเนื่องเพื่อการบริหารงานในบทบาทอื่น เพราะงบประมาณที่จัดทำในชั้นวางแผนจะเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญในการนำมาประกอบการพิจารณาประเมินผลงานของส่วนงานต่างๆร่วมกับเครื่องมือการวิเคราะห์ผลแตกต่างในขั้นตอนการควบคุมและประเมินผลงานและการจัดทำงบประมาณเงินสดซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญของการบริหารเงินสด เป็นต้น ดังนั้นในการนำสารสนเทศที่ได้จากเครื่องมือการบริหารมาช่วยในการบริหารจัดการนอกจากจะนำมาใช้เพื่อบริหารจัดการตามบทบาทหน้าที่หลักแล้ว ยังมี

ความสำคัญในการนำไปใช้พิจารณาพร้อมกับสารสนเทศที่ได้จากเครื่องมือการบริหารในเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย

### สรุป

การบริหารจัดการสถาบันอาชีวศึกษาเอกชนในปัจจุบันที่มีสภาพแวดล้อมเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและมีการแข่งขันที่รุนแรง ผู้บริหารสถาบันฯ จำเป็นต้องมีการวางแผนงานที่ดี มีการกำหนดกลยุทธ์ที่เหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ ตลอดจนการควบคุมติดตามประเมินผลและการตัดสินใจซึ่งต้องอาศัยข้อมูลที่มีความถูกต้องแม่นยำและเชื่อถือได้ ซึ่งสารสนเทศที่ได้จากเครื่องมือการบริหารของสถานศึกษา ที่เกิดจากการนำข้อมูลทางการบัญชีการเงิน ซึ่งรวบรวมและบันทึกรายการของกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้นอย่างมีแบบแผน มาทำการประมวลและวิเคราะห์โดยอาศัยเทคนิควิเคราะห์ทางการบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) จะทำให้ได้สารสนเทศทางการบัญชีบริหารที่สนับสนุนการบริหารจัดการตามบทบาทหน้าที่ ทั้งการวางแผน การสั่งการ การควบคุมประเมินผลและการตัดสินใจได้อย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

### เอกสารอ้างอิง

- กชกร เฉลิมกาญจนา. (2557). *การบัญชีบริหาร* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพมหานคร บริษัท วี.พี.ริ้นท์ (1991) จำกัด.
- กมลวรรณ พิมพ์แพทย์. (2554). *การเงินธุรกิจ* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: โอเดียน สโตร์.
- กรกมล พากเพียร. (2552). *การจัดการระบบบัญชีและการเงินอิเล็กทรอนิกส์สำหรับสถานศึกษาอาชีวศึกษา* (พิมพ์ครั้งที่ 1). มหาวิทยาลัยอีสเทิร์นเอเชีย: ปทุมธานี.
- ดนูชา คุณพนิชกิจ. (2553). *การวิเคราะห์ต้นทุน* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เบญจมาศ อภิสิทธิ์ภิญโญ. (2555). *การบัญชีบริหาร* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส. เอเชียเพรส (1989) จำกัด.
- พัชนิจ เนาวพันธ์. (2549). *บัญชีเพื่อการบริหารธุรกิจตามกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์*. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ไพบูลย์ ผจงวงศ์. (2561). *การบัญชีเพื่อการจัดการ* (พิมพ์ครั้งที่ 3) กรุงเทพมหานคร: แสงดาว.

- รัตนา วงศ์รัศมีเดือน. (2562). *บัญชีเพื่อการจัดการสำหรับผู้ที่ไม่ใช่นักบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 13). กรุงเทพมหานคร: เสมาธรรม.
- ลำไย มากเจริญ. (2551). *การบัญชีเพื่อการจัดการ*. กรุงเทพมหานคร: ทริปเพิ้ล กรู๊ป.
- วิชณีพร เศรษฐสุสัโก. (2549). *ระบบสารสนเทศทางการบัญชี* (พิมพ์ครั้งที่ 6) กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศรีสุดา ธีรกาญจน์. (2549). *การบัญชีเพื่อการจัดการ* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพี เอ็น เพรส.
- ศศวิมล มีอำพล. (2554). *การบัญชีเพื่อการจัดการ* (พิมพ์ครั้งที่ 20). กรุงเทพมหานคร: บริษัท อินโฟไมนิ่ง จำกัด.
- สุนันทา สังข์ทัศน์. (2556). *การพัฒนารูปแบบการบริหารสถานศึกษา สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา โดยใช้แนวคิด Balance Scorecard (BSC)*. มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย: พระนครศรีอยุธยา.
- สุมาลี อุณหะนันท์. (2549). *การบริหารการเงิน (เล่ม 2)* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สาคร กล้าหาญ. (2550). *การบัญชีเพื่อการจัดการ* (พิมพ์ครั้งที่ 1). ลพบุรี: มหาวิทยาลัยราชภัฏเทพสตรี.
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, & Peter C. Brewer. (2015). *Managerial Accounting* (Fifteenth Edition). the United States of America: McGraw-Hill Education.
- Susan V. Crosson, & Belverd E. Needles. (2011). *Managerial Accounting*, (Ninth Edition). the United States of America: South-Western Cengage Learning.