

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ
ถ.พิษณุโลก แขวงจตุรลดา เขตดุสิต กทม. 10300

โทรศัพท์ 0-2356-9999

Hotline 1785

www.opdc.go.th

คู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่
ตามแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ

การจัดทำบัญชีต้นทุน

คู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่
ตามแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

การจัดทำบัญชีต้นทุน

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ

คำนำ

นับตั้งแต่พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 มีผลบังคับใช้ สำนักงาน ก.พ.ร. ได้ตระหนักถึงความจำเป็นที่ส่วนราชการต่างๆ จำเป็นต้องมีแนวทางการดำเนินงานเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ซึ่งมุ่งหวังให้การบริหารราชการเป็นไปเพื่อประโยชน์สุขของประชาชน ในกรณีนี้ สำนักงาน ก.พ.ร. จึงได้ดำเนินการจัดทำคู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่ ตามแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีขึ้น

เอกสารเล่มนี้เป็นเล่มหนึ่งในเอกสารชุดคู่มือดังกล่าว ซึ่งมีจำนวนรวมทั้งสิ้น 25 เล่ม โดยสำนักงาน ก.พ.ร. จัดทำขึ้นด้วยความร่วมมือของสถาบันที่ปรึกษาเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพในราชการ (สปร.) ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้หน่วยงานของรัฐทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคได้มีความรู้ความเข้าใจหลักการและแนวคิดในเรื่องต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา รวมทั้งมีแนวทางที่เป็นมาตรฐานกลางสำหรับดำเนินงานที่เป็นการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่

การจัดทำเอกสารชุดนี้ ได้รับความร่วมมือจากผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านซึ่งร่วมร้อยเรียงความรู้ หลักการ และแนวทางการดำเนินการในแต่ละเรื่อง รวมทั้งนำเสนอตัวอย่างที่จะเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของส่วนราชการต่างๆ สำนักงาน ก.พ.ร. จึงขอขอบคุณมา ณ โอกาสนี้

สำนักงาน ก.พ.ร. หวังว่าเอกสารชุดนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานของรัฐทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ที่จะนำไปใช้เป็นเครื่องมือผลักดันการดำเนินงานเรื่องต่างๆ ให้บรรลุเจตนารมณ์ของพระราชกฤษฎีกา ซึ่งมุ่งหมายให้มีการบริหารงานเพื่อประโยชน์สุขของประชาชนดังกล่าวข้างต้น กับทั้งมุ่งหวังที่จะให้เป็นเอกสารที่จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจโดยทั่วไป

(นายทศพร ศิริสัมพันธ์)

เลขาธิการ ก.พ.ร.

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ

สารบัญ

1. การจัดทำบัญชีต้นทุน	1
1.1 ที่มาของการจัดทำบัญชีต้นทุน	1
1.2 ความหมายและคำจำกัดความ	2
2. หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต	3
2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชีต้นทุน	3
2.2 แนวคิดในการจัดทำบัญชีต้นทุน	4
2.3 ประโยชน์ในการจัดทำบัญชีต้นทุน	5
2.4 ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต	6
2.5 เกณฑ์การปันส่วนต้นทุน	7
2.6 ตารางแสดงผลการคำนวณต้นทุนผลผลิต	8
3. ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนผลผลิต	15
3.1 แนวทางในการคำนวณต้นทุน	15
3.2 หลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิต	15
4. แนวคิดในการจัดทำแผนการลดรายจ่าย	22
5. บทสรุป	24
ภาคผนวก	27
บรรณานุกรม	30
ติดต่อขอข้อมูลเพิ่มเติม	31



1. การจัดทำบัญชีต้นทุน

1.1 ที่มาของการจัดทำบัญชีต้นทุน

ภายใต้นโยบายปฏิรูประบบราชการ รัฐบาลได้ดำเนินการตามแผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ โดยปรับเปลี่ยนไปสู่ระบบบริหารภาครัฐแนวใหม่ ที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ (Outcome) แทนการควบคุมปัจจัยนำเข้า (Input) และกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีอิสระและคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากร เพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจ เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพ หน่วยงานจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์ฐานะการเงินและประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน และมีข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ และมีข้อมูลเพื่อสนับสนุนวางแผนทางการเงิน การบริหารจัดการทรัพย์สิน การตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหาร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง



ขณะนี้ กรมบัญชีกลางได้ดำเนินการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีภาครัฐจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างแล้ว ซึ่งจะทำได้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีต้นทุนที่สามารถแสดงให้เห็นถึงต้นทุนที่มีการนำมาใช้ในการปฏิบัติภารกิจของหน่วยงาน เพื่อเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานในภาพรวม และเป็นเครื่องวัดถึงความคุ้มค่าของผลงานที่เกิดขึ้นได้ เมื่อทราบถึงต้นทุนการบริการสาธารณะที่เกิดขึ้นแล้ว ย่อมนำไปสู่การกำหนดเป้าหมายเพื่อการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายของแต่ละส่วนราชการ และการคำนึงถึงการให้บริการให้เกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งจะนำไปสู่การปรับปรุงกระบวนการทำงานเพื่อให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด และรายงานผลการคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของตนให้สำนักงานงบประมาณ สำนักงาน ก.พ.ร. และกรมบัญชีกลางทราบ นอกจากนี้ มาตรา 21 วรรคสาม ยังกำหนดให้หน่วยงานทำการเปรียบเทียบรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่เป็นประเภทและคุณภาพ

เดียวกันหรือคล้ายคลึงกันของส่วนราชการอื่น ในกรณีที่ส่วนราชการใดมีรายจ่ายต่อหน่วย
ในงานบริการสาธารณะเดียวกันนั้นสูงกว่าส่วนราชการอื่นๆ ให้ส่วนราชการนั้นจัดทำ
แผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยและแจ้งให้สำนักงานประมาณ สำนักงาน ก.พ.ร. และกรมบัญชี-
กลางทราบ และหากไม่มีการหักท้วงใดๆ เกี่ยวกับแผนดังกล่าว ให้ส่วนราชการดำเนินการ
ตามแผนการลดรายจ่ายนั้น เพื่อปรับปรุงการทำงานต่อไป



1.2 ความหมายและคำจำกัดความ

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาต
แห่งประเทศไทย ได้บัญญัติว่า **“การบัญชีต้นทุน เป็นสาขาหนึ่งของการบัญชีเกี่ยวกับการ
จำแนก การบันทึก การปันส่วน การสรุป และการรายงาน รวมทั้งการประมาณการต้นทุน
หรือต้นทุนที่คาดไว้ การบัญชีต้นทุนจะรวมถึงวิธีการออกแบบและจัดระบบต้นทุน การ
แบ่งแยกต้นทุน เช่น การแบ่งแยกตามแผนกกิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ การเปรียบเทียบต้นทุน
เช่น การเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐานหรือต้นทุนที่ประมาณไว้ รวมทั้งการ
เสนอและให้ความหมายของข้อมูลแก่ผู้บริหาร เพื่อใช้เป็นเครื่องช่วยในการควบคุมการ
ปฏิบัติงานทั้งในปัจจุบันและอนาคต”**

ต้นทุน (Cost) หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจ
จ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น ทุนทุน หรือการให้บริการหรือการก่อหนี้ ทั้งนี้ รวมถึงผล
ขาดทุนที่วัดค่าเป็นตัวเงินได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ (ให้ความหมาย
โดยสมาคมนักบัญชีฯ)

ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) คือ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุเข้าสำนัก กอง ศูนย์ ที่
เป็นผู้ผลิตผลผลิตได้อย่างเจาะจงว่าใช้ไปเท่าใดในการผลิตผลผลิตรายการใด เช่น เงินเดือน
สิทธิประโยชน์ของบุคลากรในแต่ละสำนัก กอง ศูนย์ เป็นต้น

ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) คือ ค่าใช้จ่ายที่หลายสำนัก กอง ศูนย์ใช้ร่วมกัน
ในการผลิตผลผลิต ไม่เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของสำนัก กอง ศูนย์ใดเพียงแห่งเดียว เช่น ค่า
สาธารณูปโภค ค่าทำความสะอาด ค่ารักษาความปลอดภัย ซึ่งต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนที่
เหมาะสมเพื่อปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์

การปันส่วนต้นทุน (Allocation) ตามคำบัญญัติศัพท์ของสมาคมนักบัญชี คือ การแบ่งส่วนของรายได้ หรือค่าใช้จ่าย ไปยังกิจกรรม กระบวนการผลิต การดำเนินงาน หรือผลิตภัณฑ์ตามเกณฑ์ต่างๆ เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้น ผลประโยชน์ที่ได้รับ หรือวิธีการที่เหมาะสมอย่างอื่น

ต้นทุนรวม (Full Cost) คือ ผลรวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิต ผลผลิตของหน่วยงานโดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งเงินทุน จึงครอบคลุมทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ และเป็นการคำนวณจากตัวเลขค่าใช้จ่ายที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์ดังกล่าว

ผลผลิต (Output) คือ ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก ต้นทุนผลผลิตจะใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาผลผลิต และการจัดสรรเงินลงทุนเป็นหลัก ในการพิจารณาแนวโน้มการดำเนินงาน เพื่อวัดผลการดำเนินงาน และใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเปรียบเทียบกับหน่วยงานผู้ผลิตรายอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ

งานบริการสาธารณะ (Public Service) คือ ผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ ที่มุ่งเน้นประโยชน์สุขแก่ประชาชนโดยทั่วถึง

หน่วยต้นทุน (Cost Center) คือ เป็นหน่วยงานภายในส่วนราชการที่กำหนดขึ้นตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ เช่น สำนัก กอง ศูนย์ แต่ละหน่วยงานจะมีการดำเนินกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนในการผลิตผลผลิต จึงเป็นหน่วยสะสมต้นทุนที่สามารถจับคู่ต้นทุนกับผลผลิตของหน่วยงานได้

หน่วยงานหลัก (Functional Cost Center) คือ หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

หน่วยงานสนับสนุน (Support Cost Center) คือ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการกับหน่วยงานหลัก หรือทำงานสนับสนุน



2. หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลิต

2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชีต้นทุน



ในการคำนวณต้นทุนให้ถูกต้องเชื่อถือได้ ผู้บริหารจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีต้นทุนให้ชัดเจนก่อน แล้วจึงทำการคำนวณต้นทุนเพื่อให้ได้ผลการคำนวณต้นทุนที่ถูกต้อง สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในเรื่องการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

วัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีต้นทุนมีหลายแบบ เช่น การจัดหาข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจ การวางแผนในการผลิตสินค้า การให้บริการ และเพื่อควบคุมการดำเนินโครงการ และการปฏิบัติงานของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง รวมถึงการวัดผลการปฏิบัติงานของกิจกรรม หน่วยงาน หรือโครงการต่างๆ รวมทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานหรือโครงการนั้นๆ เป็นต้น

ในกรณีต้นทุนผลิตของส่วนราชการ/หน่วยงานภาครัฐ เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงานอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน จึงเห็นว่า วัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีต้นทุนสำหรับหน่วยงานภาครัฐควรจะแยกตามส่วนงานจึงจะเหมาะสมและทำให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวัดผลการดำเนินงาน และเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน และกระจายต้นทุนของแต่ละส่วนงานเข้าสู่กิจกรรม และผลิตผลเพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลิตต่อไป

3.2 แนวคิดในการจัดทำบัญชีต้นทุน

ในการจัดทำบัญชีต้นทุนนี้ มีแนวคิดให้ส่วนราชการคำนวณต้นทุนผลิตที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง กล่าวคือ ตัวเลขค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณนั้น จะเป็นตัวเลขค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์คงค้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ว่าจะเป็ค่าใช้จ่ายจากเงินแหล่งใดก็ตาม ซึ่งอาจเป็นการใช้จ่ายจากเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ ซึ่งรวมทั้งเงินกู้ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้ รวมทั้งค่าเสื่อมราคา ถือเป็นต้นทุนของการใช้สินทรัพย์ถาวรที่มีการบันทึก

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

อย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ด้วย ดังนั้น ตามแนวคิดนี้ส่วนราชการจะต้องมีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างก่อน แล้วจึงนำตัวเลขจากการบันทึกบัญชีมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

นอกจากนั้น ในการจัดทำบัญชีต้นทุน ยังมีแนวคิดที่เป็นการผสมผสานระหว่างการจัดทำต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม โดยจะมีการเชื่อมโยงต้นทุนของส่วนงานย่อยภายในหน่วยงานหรือศูนย์ต้นทุน (เช่น สำนัก กอง ศูนย์) เข้ากับกิจกรรมและผลผลิตของหน่วยงาน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาใช้ในการบริหารต้นทุน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และสามารถบริหารกิจกรรมเพื่อลดการดำเนินงานในกิจกรรมที่ไม่เกิดประโยชน์ให้เหลือน้อยที่สุด และหันมาบริหารกิจกรรมที่เหลืออยู่อย่างมีประสิทธิภาพ ปัจจุบันโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการแบ่งออกเป็นสำนัก กอง ศูนย์ ตามภารกิจหน้าที่ที่รับผิดชอบ โดยสอดคล้องกับพันธกิจตามกฎหมายกระทรวง แต่ละสำนัก กอง ศูนย์ จึงมีการปฏิบัติงานที่มีกิจกรรมเฉพาะเพื่อให้เกิดผลผลิตที่แต่ละแห่งรับผิดชอบ และผลผลิตของแต่ละส่วนงานสามารถจัดกลุ่มรวมกันให้เป็นผลผลิตของกรม

ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของแต่ละส่วนราชการจึงควรเริ่มที่มีการกำหนดผลผลิตและกิจกรรมในภาพรวมของระดับกรม และกำหนดว่าหน่วยงานใดควรเป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานสนับสนุน หลังจากนั้นให้รวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายรวมของกรมนำมากระจายเข้าทุกหน่วยงานแล้ว ให้กระจายค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลักและกระจายค่าใช้จ่ายทั้งหมดของหน่วยงานหลักเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตต่อไป

2.3 ประโยชน์ในการจัดทำบัญชีต้นทุน

ประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดทำบัญชีต้นทุน ได้แก่

1. ผู้บริหารสามารถตรวจสอบต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ในงานที่รับผิดชอบ เพื่อควบคุมและการบริหารจัดการต้นทุนของหน่วยงาน
2. ใช้ข้อมูลที่ได้รับจากการจัดทำบัญชีต้นทุนในการพิจารณาปรับปรุงกระบวนการทำงาน หรือกิจกรรมในการปฏิบัติงาน เพื่อลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่า

3. ข้อมูลต้นทุนที่แยกตามหน่วยงานที่รับผิดชอบตามพันธกิจ หรือกิจกรรมจะช่วยทำให้การวัดผลการดำเนินงานเป็นไปได้โดยง่าย โดยนำข้อมูลที่ได้วัดผลเปรียบเทียบกับเป้าหมายผลผลิตและผลลัพธ์ของหน่วยงาน
4. เพื่อให้ผู้บริหารใช้ข้อมูลต้นทุนในการปฏิบัติงาน วางแผนการทำงานในอนาคต และพัฒนาเป้าหมายและยุทธศาสตร์ของหน่วยงาน
5. ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลต้นทุนมาช่วยในการพิจารณาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานและความคุ้มค่าของแผนงานหรือโครงการต่างๆ ของหน่วยงานเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับ

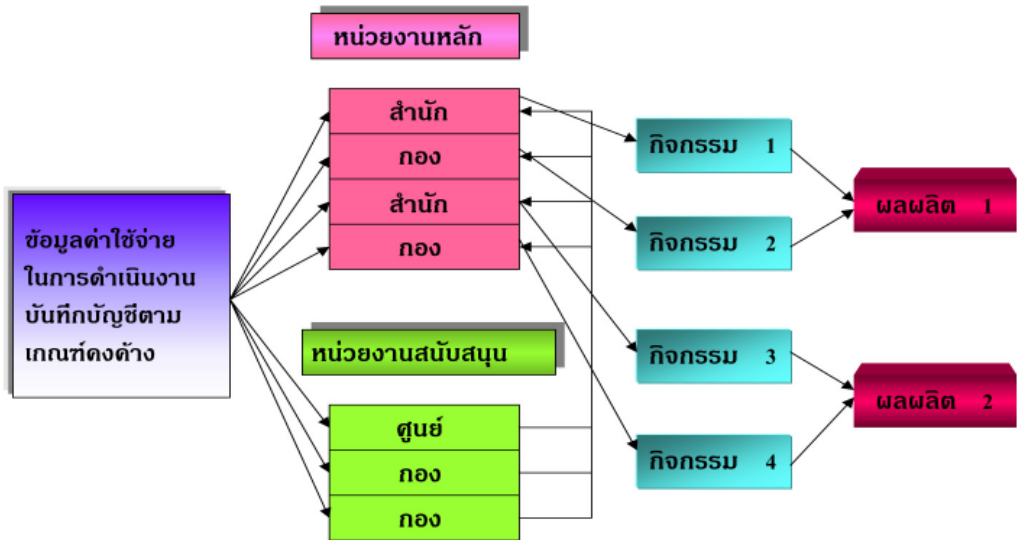
3.4 ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

ขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

- ขั้นตอนที่ 1** ระบุผลผลิตของหน่วยงาน โดยกำหนดให้เป็นผลผลิตที่มีความเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์กระทรวง และเป้าหมายยุทธศาสตร์ชาติ
- ขั้นตอนที่ 2** ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันแต่ละผลผลิตที่กำหนด
- ขั้นตอนที่ 3** ระบุหน่วยงานหลักหรือสำนัก กอง ศูนย์ ที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุนที่ทำหน้าที่ให้บริการกับหน่วยงานหลัก
- ขั้นตอนที่ 4** ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงาน แยกตามประเภทค่าใช้จ่ายเป็นกลุ่มต้นทุนทางตรงและกลุ่มต้นทุนทางอ้อม ทำการแตกต้นทุนรวมเข้าสำนัก กอง ศูนย์ ทุกแห่ง จะได้ต้นทุนแยกตามสำนัก กอง ศูนย์
- ขั้นตอนที่ 5** กำหนดเกณฑ์ปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยสนับสนุนให้แก่หน่วยงานหลัก และทำการกระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก
- ขั้นตอนที่ 6** รวมต้นทุนของทุกหน่วยงานหลัก จะได้ข้อมูลต้นทุนรวมที่เชื่อมโยงไปสู่แต่ละกิจกรรมและกระจายต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตที่หน่วยงานหลักเป็นผู้ผลิต

ภาพแสดงขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนการผลิต

แนวทางในการคำนวณต้นทุนการผลิตของหน่วยงาน จะทำการแยกต้นทุนรวม (Full Cost) ของหน่วยงานเข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์ (Cost Center) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงานซึ่งสามารถเชื่อมโยงไปสู่ผลิต (Output) โดยผ่านทางกิจกรรม (Activities) ที่แต่ละส่วนงานมีส่วนร่วม ดังนี้



2.5 เกณฑ์การปันส่วนต้นทุน

เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนเป็นเกณฑ์ที่ใช้ในการกระจายหรือจัดสรรต้นทุนทางอ้อมหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของหน่วยงานใดโดยตรง ส่วนมากจะเป็นค่าใช้จ่ายที่แต่ละสำนัก กอง ศูนย์ใช้ร่วมกันในการผลิตผลผลิต

ตารางต่อไปนี้แสดงตัวอย่างเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม ทั้งนี้ หน่วยงานอาจพิจารณาเลือกตัวอย่างเกณฑ์ในการปันส่วนนี้ไปใช้ หรือหากหน่วยงานมีฐานข้อมูลอื่นที่สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายประเภทนั้นๆ ก็สามารถปรับใช้ได้ตามความเหมาะสม

ตารางแสดงตัวอย่าง เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อม

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
1. ค่าซ่อมบำรุง / ค่าเช่าตึกอาคาร	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
2. ค่ารักษาความปลอดภัย	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
3. ค่าสาธารณูปโภค 3.1 ค่าโทรศัพท์ (1) มีใบเสร็จตามหมายเลข (2) เบอร์กลาง (3) โทรศัพท์มือถือ (4) ค่าโทรศัพท์ทางไกล	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข ใช้สัดส่วนการใช้งานจริง ตามข้อมูลในข้อ 3.1 (1) ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
3.2 ค่าส่งไปรษณีย์โทรเลข	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์) หรือ สัดส่วนค่าใช้จ่ายจริงตามสถิติข้อมูลค่าใช้จ่าย
3.3 ค่าไฟฟ้า	จำนวนหน่วยไฟฟ้าของเครื่องใช้ไฟฟ้าหลัก เช่น จำนวนหน่วย BTU ของเครื่องปรับอากาศ กับ จำนวนกิโลวัตต์ของเครื่องคอมพิวเตอร์

ตารางแสดงตัวอย่าง เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อม (ต่อ)

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
3.4 ค่าน้ำประปา	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร) หรือจำนวนผู้ปฏิบัติงาน
3.5 ค่าบริการซื้อโดเมน	หากทุกสำนัก กอง ศูนย์ ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และบริการ Internet โดยเฉลี่ยอย่างเท่าเทียมกันอาจใช้เกณฑ์ปันส่วนตามจำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์)
3.6 ค่าเช่าคู่สาย	
3.7 ค่าบริการเคเบิลทีวี	
3.8 ค่าเช่า Internet	
4. ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
5. ค่าน้ำมันในการใช้ยานพาหนะ	ระยะทางในการใช้บริการยานพาหนะ หรือ เวลาในการใช้บริการยานพาหนะ

2.6 ตารางแสดงผลการคำนวณต้นทุนพลผลิต

เพื่อให้การรายงานผลการคำนวณต้นทุนของแต่ละหน่วยงานเป็นไปในรูปแบบเดียวกัน เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ข้อมูลที่หน่วยงานได้จากการคำนวณหาต้นทุนผลผลิต กรมบัญชีกลางได้กำหนดรูปแบบการรายงานผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตให้ส่วนราชการทั้งหมด 6 ตาราง รวมทั้งกำหนดรูปแบบสรุปผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่หน่วยงานจะต้องรายงานให้สำนักงบประมาณ สำนักงาน ก.พ.ร. และกรมบัญชีกลาง ทราบ 2 ตาราง ดังนี้

ตารางที่ 1 กำหนดหน่วยงานหลัก / หน่วยงานสนับสนุน

หน่วยงานหลัก	หน่วยงานสนับสนุน
1.	1.
2.	2.
3.	3.
4.	4.

ตารางที่ 2 ระบุผลผลิตและกิจกรรมหลัก

ผลผลิต			กิจกรรมหลัก		
ชื่อผลผลิต	ปริมาณ	หน่วยนับ	ชื่อกิจกรรม	ปริมาณ	หน่วยนับ
1.			1.		
2.			2.		
3.			3.		
4.			4.		

ตารางที่ 3 ค่าใช้จ่ายงบประมาณ 2547 งดเดือน (ต.ค. 46 - มี.ค.47) ข้อมูลทางบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง) กระจายค่าใช้จ่ายเข้าหน่วยงาน

หน่วยงาน	ค่าใช้จ่ายทางตรง*						ค่าใช้จ่ายทางอ้อม**				รวมค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงาน
	เงินเดือนและค่าจ้างประจำ	ค่าจ้างชั่วคราว	ค่าตอบแทนให้สัตย์สดุ	ค่าใช้จ่ายอื่น	รวม	ค่าสาธารณูปโภค	ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด	ค่ารักษาความปลอดภัย	ค่าใช้จ่ายอื่น	รวม	
หน่วยงานหลัก											
1											
2											
3											
หน่วยงานสนับสนุน											
1											
2											
3											
รวมค่าใช้จ่าย											

* ค่าใช้จ่ายทางตรง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ระบุได้ว่าถูกใช้ในกิจกรรมใดเพื่อสร้างผลผลิตได้ จึงระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานผู้ทำกิจกรรมนั้น ๆ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ของนิสิตที่สำนักวิทยุหมายเป็นผู้ทำกิจกรรม กำหนดระเบียบ มีผลผลิตเป็นระเบียบต่างๆ ดังนั้น เงินเดือนค่าจ้างนิสิตกร จึงเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงของสำนักวิทยุหมาย

** ค่าใช้จ่ายทางอ้อม ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ถูกรวมกันโดยหลายกิจกรรมจากหลายหน่วยงาน จึงต้องหาเกณฑ์เป็นส่วนที่เหมาะสมในการกระจายเข้าสู่หน่วยงาน เช่น ค่าสาธารณูปโภค กระจายเข้าหน่วยงานตามเกณฑ์พื้นที่

หมายเหตุ

- 1) ค่าใช้จ่ายรายการ อาจระบุได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายตรงของหน่วยงานเพียงบางส่วน จึงต้องอาศัยเกณฑ์การแบ่งส่วนค่าใช้จ่ายส่วนที่เหลือเข้าสู่หน่วยงาน เช่น ค่าโทรศัพท์ ที่มีใบเสร็จเพียงบางส่วน หรือเงินเดือนค่าจ้างของบุคลากร ที่ทำงานหลายกิจกรรมหลายหน่วยงาน
- 2) ค่าเสื่อมราคา ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องนำมาตัดต้นทุนและกระจายเข้าหน่วยงานด้วย

ตารางที่ 4 แสดงการกระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเจ้าหน่วยงานหลัก

หน่วยงานหลัก	ต้นทุนของ หน่วยงานหลัก (จากตารางที่ 3)		หน่วยงานสนับสนุน (จากตาราง 3)								รวมต้นทุนของ หน่วยงานหลัก จากหน่วยงาน สนับสนุน	
			หน่วยงานสนับสนุน 1		หน่วยงานสนับสนุน 2		หน่วยงานสนับสนุน 3		หน่วยงานสนับสนุน 4			
			สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน		
1												
2												
3												
4												
5												
รวมทั้งสิ้น												

* กำหนดเกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสมเพื่อปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนแต่ละหน่วยงานเข้าหาหน่วยงานหลักได้ตามสัดส่วนการให้บริการ ตัวอย่างเช่น ใช้เกณฑ์การปันส่วนตามจำนวนผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานหลัก โดยพิจารณาว่าหน่วยงานสนับสนุนให้บริการแก่หน่วยงานหลักมากน้อยตามจำนวนผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานหลักนั้น ๆ

ตารางที่ 5 แสดงการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานหลักเข้าสู่กิจกรรมและเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมสู่ผลผลิต

หน่วยงานหลัก	ต้นทุนของ หน่วยงานหลัก (จากตารางที่ 4)		หน่วยงานสนับสนุน 1		หน่วยงานสนับสนุน 2		หน่วยงานสนับสนุน 3		หน่วยงานสนับสนุน 4		รวมต้นทุนของ หน่วยงานหลัก จากหน่วยงาน สนับสนุน
	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	สัดส่วน*	ต้นทุน	
1											
2											
3											
4											
5											
รวมทั้งสิ้น											

* เกณฑ์ปันส่วนกำหนดจากน้ำหนักของการทำกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน เช่น หน่วยงานหลักที่ 1 ทำกิจกรรม 1 60% และทำกิจกรรม 2 40% ให้กระจายค่าใช้จ่ายของหน่วยงานหลักที่ 1 เป็นของกิจกรรม 1 60% และเป็นของกิจกรรม 2 40%

ตารางที่ 6 แสดงการเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต

ชื่อกิจกรรม	ต้นทุนกิจกรรม (จากตารางที่ 5)	ผลผลิตที่ 1	ผลผลิตที่ 2	ผลผลิตที่ 3	ผลผลิตที่ 4	หมายเหตุ
1						
2						
3						
4						
5						
ต้นทุนผลผลิต						
จำนวนผลผลิต						
ต้นทุน/หน่วย						



3. ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนผลผลิต



3.1 แนวทางในการคำนวณต้นทุน

แนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงาน โดยแยกต้นทุนรวม (Full Cost) ของหน่วยงานเข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์ กลุ่ม (Cost Center) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงาน ซึ่งสามารถเชื่อมโยงไปสู่ผลผลิตผ่านทางกิจกรรมที่แต่ละส่วนงานมีส่วนร่วม จะทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละส่วนงาน อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการวัดผลการดำเนินงานและปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงาน

3.2 หลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิต

ขั้นตอนที่ 1 กำหนดผลผลิตของหน่วยงาน

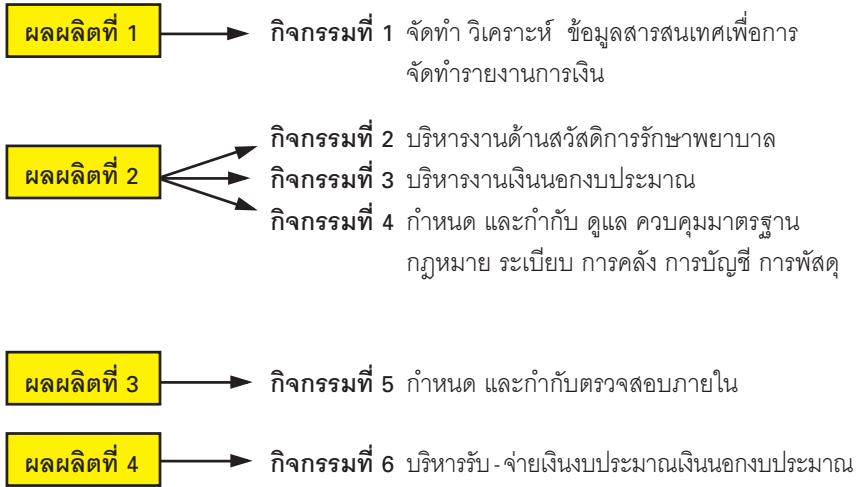
ผลผลิตที่ 1 รายงานการเงินของแผ่นดิน

ผลผลิตที่ 2 มาตรฐานการคลัง การบัญชี และพัสดุ

ผลผลิตที่ 3 มาตรฐานการตรวจสอบภายใน

ผลผลิตที่ 4 รายการรับ - จ่ายเงินจากคลัง

ขั้นตอนที่ 2 กำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด ให้ใช้กิจกรรมที่หน่วยงานได้กำหนดและตกลงไว้กับสำนักงบประมาณ ประกอบด้วย 7 กิจกรรม ได้แก่



บริหารเงินสด

ผลผลิต			กิจกรรมหลัก		
ชื่อผลผลิต	ปริมาณ	หน่วย นับ	ชื่อกิจกรรม	ปริมาณ	หน่วย นับ
1. รายงานการเงินแผ่นดิน	53	รายงาน	1. จัดทำ วิเคราะห์ข้อมูลสารสนเทศเพื่อการจัดทำรายงานการเงิน	-	-
2. มาตรฐานการคลังการบัญชีและพัสดุ	5,814	รายการ	2. บริหารงานด้านสวัสดิการรักษายาบาล 3. บริหารงานเงินนอกฯ 4. กำหนด และกำกับดูแล ควบคุมกฎหมาย ระเบียบ การคลังฯ	- - -	- - -
3. มาตรฐานการตรวจสอบภายใน	15	รายการ	5. กำหนด และกำกับตรวจสอบภายใน	-	-
4. รายการรับ - จ่ายเงินจากคลัง	190,445	รายการ	6. บริหารรับ - จ่ายเงินงบประมาณเงินนอกงบประมาณ บริหารเงินสด	-	-

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ขั้นตอนที่ 3 กำหนดหน่วยงานหลักและหน่วยสนับสนุน

หน่วยงานหลัก	หน่วยงานสนับสนุน
1. สำนักการเงินการคลัง (สกก.)	1. ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ (ศสท.)
2. สำนักบริหารการรับ - จ่ายเงินภาครัฐ (สรจ.)	2. กลุ่มพัฒนาระบบบริหาร (กพบ.)
3. สำนักงานคลังจังหวัด (คจ.)	3. หน่วยงานตรวจสอบภายใน (ตสน.)
4. สำนักมาตรฐานด้านกฎหมายและระเบียบการคลัง (สกกม.)	4. สำนักงานเลขานุการกรม (สล.)
5. สำนักความรับผิดชอบทางแพ่ง (สรพ.)	5. กองการเจ้าหน้าที่ (กจ.)
6. กลุ่มงานพัฒนาระบบลูกจ้าง (กพจ.)	6. กลุ่มงานประเมินผลระบบการคลัง (กปผ.)
7. กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ (มบ.)	7. กองพัฒนาทรัพยากรบุคคล (กพบ.)
8. กลุ่มระบบบัญชีภาครัฐ (รบ.)	8. สำนักงานคลังเขต (คข.)
9. กลุ่มวิเคราะห์และประมวลบัญชีแผ่นดิน (วป.)	9. ฝ่ายประชาสัมพันธ์ (ปชส.)
10. กลุ่มงานพัฒนาเงินนอกงบประมาณ (กพน.)	10. สำนักงานผู้บริหารระดับสูง (ส.ผู้บริหาร)
11. สำนักพัฒนามาตรฐานระบบพัสดุภาครัฐ (สมพ.)	11. กลุ่มแผนงาน (กลุ่มแผน)
12. กลุ่มงานสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ (กสพ.)	
13. กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน (กสน.)	

ขั้นตอนที่ 4 ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงานแยกตามประเภทค่าใช้จ่าย

เมื่อกำหนดผลผลิต กิจกรรม หน่วยงานหลัก และหน่วยสนับสนุนเรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายรวมของกรมฯ ในไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2547 (ต.ค. - ธ.ค. 46) ซึ่งประกอบด้วย

1. เงินเดือนและค่าจ้างประจำ
2. ค่าจ้างชั่วคราว
3. ค่าตอบแทน ใช้สอย วัสดุ
4. ค่าใช้จ่ายยงกลาง
5. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
6. ค่าสาธารณูปโภค

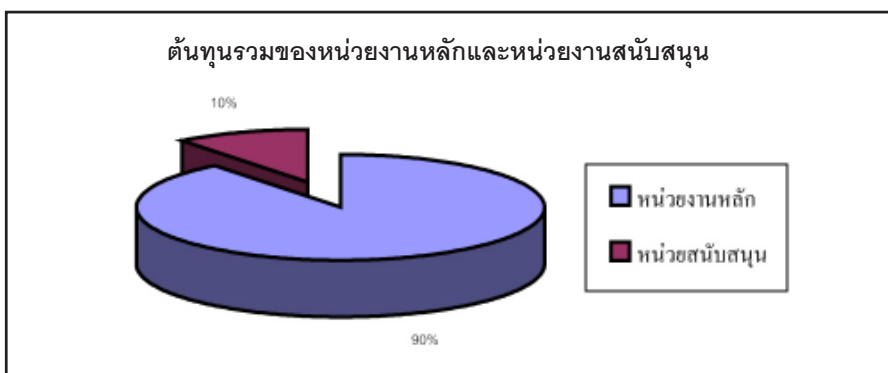
รวม 9,700 ล้านบาท

นำข้อมูลค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักรายการที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายของหน่วยงานออก ได้แก่

1. เงินสำรอง เงินสมทบ และเงินชดเชยฯ 7,400 ล้านบาท
2. เงินสมทบกองทุนช่วยเหลือเกษตรกร 2,000 ล้านบาท
3. เงินเบี้ยหวัดบำเหน็จบำนาญ 99 ล้านบาท

คงเหลือ ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาคิดต้นทุน 201 ล้านบาท

เมื่อได้ข้อมูลค่าใช้จ่ายที่จะนำมาคิดต้นทุนของกรมฯ แล้ว ดำเนินการกระจายต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าเป็นของหน่วยงานใดเข้าสู่หน่วยงานนั้นๆ คงเหลือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถเจาะจงหรือระบุตรงได้ว่าเป็นของหน่วยงานใด เช่น ค่าสาธารณูปโภค ให้นำมาปันส่วน เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวแล้ว จะได้ต้นทุนรวมของกรมฯ สำหรับไตรมาส 1 ปี 2547 จำนวน 201 ล้านบาท แยกเป็นต้นทุนของแต่ละหน่วยงานภายในกรมฯ คิดเป็นต้นทุนรวมของหน่วยงานหลัก 180 ล้านบาท และเป็นต้นทุนรวมของหน่วยสนับสนุน 21 ล้านบาท



ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงาน

หน่วย : ล้านบาท

หน่วยงานหลัก	ต้นทุน		หน่วยสนับสนุน	ต้นทุน
1. สกง.	1.866		1. ศทส.	3.606
2. สรจ.	22.967		2. กพบ.	0.388
3. คจ.	127.292		3. ตสน.	0.346
4. สกม.	5.593		4. สล.	4.429
5. สรพ.	3.270		5. กจ.	0.965
6. กพจ.	1.030		6. กปผ.	0.301
7. สบร.			7. พบ.	3.849
7.1 มบ.	1.558		8. สข.	5.923
7.2 รบ.	1.017	5.268	9. ปชส.	0.162
7.3 วป.	2.693		10. ส.ผู้บริหาร	1.266
8. กพน.	1.731		11. กลุ่มแผน	0.233
9. สมพ.	3.389			
10. กสพ.	1.173			
11. กสน.	6.846			
รวมหน่วยงานหลัก	180.425		รวมหน่วยสนับสนุน	21.469

ขั้นตอนที่ 5 กระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก

เมื่อได้ต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงานแล้ว ให้ปันส่วนต้นทุนของหน่วยสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลักตามเกณฑ์สัดส่วนที่หน่วยสนับสนุนให้บริการแก่หน่วยงานหลักเกณฑ์การปันส่วนหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก แสดงไว้ในตารางแสดงเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนรวมของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก

ตารางแสดงเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนรวมของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
1. ต้นทุนของศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ 100% (3.61 ล้านบาท)	แบ่งให้สำนักบริหารการรับ-จ่ายเงินภาครัฐ (สรจ.) 35% แบ่งให้สำนักงานคลังจังหวัด (คจ.) 15% แบ่งให้กลุ่มวิเคราะห์และประมวลบัญชีแผ่นดิน (วป.) 10% ที่เหลือ 40% แบ่งให้หน่วยงานหลักอื่นเท่ากัน
2. ต้นทุนของหน่วยสนับสนุนอื่นๆ (11.94 ล้านบาท)	แบ่งให้หน่วยงานหลักทุกหน่วยตามจำนวนคนในหน่วยงานหลัก

เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนที่ 5 เสร็จแล้ว หน่วยงานสนับสนุนจะไม่มีต้นทุนดำเนินงานคงเหลืออยู่ แต่ต้นทุนจะถูกกระจายไปเป็นต้นทุนของหน่วยงานหลักทั้ง 13 หน่วยงาน ต้นทุนรวมของหน่วยงานหลัก และการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก

ขั้นตอนที่ 6 คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมและผลผลิตที่เชื่อมโยงกับหน่วยงานหลัก

เมื่อได้ข้อมูลต้นทุนรวมของแต่ละหน่วยงานหลักแล้ว นำต้นทุนดังกล่าวเชื่อมโยงเข้าสู่กิจกรรม โดยใช้หลักความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยดำเนินงานกับกิจกรรมและผลผลิต และเชื่อมโยงต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนที่ 6 แล้ว ทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละกิจกรรมและผลผลิต

ตารางแสดงการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรม

หน่วยงาน	กิจกรรม ที่ 1	กิจกรรม ที่ 2	กิจกรรม ที่ 3	กิจกรรม ที่ 4	กิจกรรม ที่ 5	กิจกรรม ที่ 6	ต้นทุนของ หน่วยงานหลัก
สกก.	0.160					2.033	2.193
สรจ.	1.262					24.976	26.238
คจ.	0.541					141.025	141.566
สกกม.	0.160			6.135			6.295
สรพ.	0.160			3.656			3.816
กพจ.	0.160			1.099			1.259
สปร.							
มบ.	0.080			1.621			1.704
รบ.	0.080			1.086			1.166
วป.	3.279						3.279
กพน.	0.160		1.897				2.057
สมพ.	0.160			3.580			3.740
กสพ.	0.160	1.305					1.465
กสน.	0.160				6.959		7.119
รวมต้นทุน	6.522	1.305	1.897	17.177	6.959	168.034	201.894

ตารางแสดงการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต

หน่วย : ล้านบาท

กิจกรรม	ผลผลิต ที่ 1	ผลผลิต ที่ 2	ผลผลิต ที่ 3	ผลผลิต ที่ 4	รวมต้นทุน กิจกรรม
1. การจัดทำ วิเคราะห์ข้อมูลสารสนเทศ เพื่อการจัดทำ รายงานการเงิน	6.522				6.522
2. การบริหารงานทางด้านสวัสดิการรักษายาบาล		1.305			1.305
3. การบริหารงานเงินนอกงบประมาณ		1.897			1.897
4. กำหนด และกำกับดูแล ควบคุมทางด้านมาตรฐาน ด้านกฎหมายและระเบียบการคลัง การบัญชี		17.177			17.177
5. กำหนด และกำกับดูแลงานด้านการควบคุมภายใน			6.959		6.959
6. การบริหารรับ-จ่ายเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การบริหารเงินสศภาครัฐ				168.034	168.034
รวมต้นทุนผลผลิต	6.522	20.379	6.959	168.034	201.894
จำนวนผลผลิต	53	5,814	15	190,445	
ต้นทุน / หน่วย	0.123	0.004	0.464	0.001	



4. แนวคิดในการจัดทำแผนการลดรายจ่าย

ตามมาตรา 21 วรรคสาม ของพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 กำหนดให้เมื่อส่วนราชการคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่อยู่ในความรับผิดชอบของส่วนราชการนั้น ตามระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนดแล้ว ในกรณีนี้ที่รายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะใดของส่วนราชการได้สูงกว่ารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะ ประเภท และคุณภาพเดียวกันหรือ

ก.พ.ร.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

คล้ายคลึงกันของส่วนราชการอื่น ให้ส่วนราชการนั้นจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะดังกล่าวเสนอให้สำนักงบประมาณ สำนักงาน ก.พ.ร. และกรมบัญชีกลางพิจารณา หากมีได้มีข้อทักท้วงประการใดจากทั้งสามหน่วยงานดังกล่าวข้างต้นภายในสิบห้าวัน ส่วนราชการดังกล่าวสามารถถือปฏิบัติตามแผนการลดรายจ่ายนั้นต่อไปได้

ในการจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะนั้น ส่วนราชการจะต้องคำนวณหารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่ตนเองรับผิดชอบก่อน ซึ่งในที่นี้หมายถึง การคำนวณให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต สำหรับทุกผลผลิตที่หน่วยงานต้องรับผิดชอบต่อดำเนินการหลังจากนั้น จึงนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับต้นทุนของผลผลิตประเภทและคุณภาพเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน หากต้นทุนผลผลิตของส่วนราชการใดสูงกว่า จะต้องจัดทำแผนการลดต้นทุน โดยอาจต้องวิเคราะห์ลึกลงไปถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลผลิตนั้นว่า มีกิจกรรมใดบ้างที่เสียค่าใช้จ่ายสูงและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ที่ชัดเจน ก็ควรยกเลิกการดำเนินงานกิจกรรมนั้น นอกจากนั้น อาจวิเคราะห์โดยใช้หลัก Economy of Scale คือ ถ้าผลิตปริมาณมากต้นทุนต่อหน่วยจะต่ำ ดังนั้น หากมีผลผลิตใดที่มีส่วนราชการหลายแห่งผลิตเหมือนกัน ก็ควรจะรวมกันผลิตที่ส่วนราชการแห่งใดแห่งหนึ่ง เพื่อเป็นการประหยัดต้นทุน หรือหากไม่สามารถรวมกันผลิตได้ ส่วนราชการแต่ละแห่งก็ควรวางแผนให้มีการผลิตในปริมาณที่เหมาะสมเพื่อลดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

อย่างไรก็ตาม ในการดำเนินงานในภาครัฐอาจมีข้อจำกัดหลายอย่าง กล่าวคือ ผลผลิตหรืองานบริการสาธารณะของส่วนราชการหลายแห่งมีลักษณะเฉพาะ ไม่สามารถนำไปเปรียบเทียบกับใครได้ ถ้าเป็นกรณีนี้ อาจต้องวิเคราะห์เปรียบเทียบภายในส่วนราชการเอง เช่น วิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย ผลผลิตเดียวกันของปีนี้เทียบกับปีก่อนๆ ว่ามีแนวโน้มเพิ่มขึ้นหรือลดลงในอัตราเท่าไร และเพราะสาเหตุใด ซึ่งอาจเป็นการเพิ่มขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจ หรือหากเป็นการเพิ่มขึ้นเพราะการดำเนินงานขาดประสิทธิภาพ ก็ต้องมีการวางแผนปรับปรุงในอนาคต

การคำนวณต้นทุนผลผลิตนี้ เป็นเรื่องใหม่สำหรับส่วนราชการในอดีตยังไม่เคยมีการคิดต้นทุนมาก่อน ดังนั้น ในระยะแรกจึงอาจจะยังไม่มีข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ชัดเจน การกำหนดผลผลิตของส่วนราชการยังอยู่ในขั้นของการพัฒนา จึงขาดฐานข้อมูลของการจัดประเภทผลผลิตหรือบริการสาธารณะ เพื่อการเปรียบเทียบในภาครัฐ ซึ่งหน่วยงานกลางที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงาน ก.พ.ร.

ควรเข้ามาสืบหาบทในเรื่องนี้ร่วมกัน เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติตามพระราช
กฤษฎีกาว่าด้วย หลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546



5. บทสรุป

โดยสรุป คู่มือการจัดทำบัญชีต้นทุน และการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วย จัดทำขึ้น
ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมือง
ที่ดี พ.ศ. 2546 ที่ให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภท
ขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด และเมื่อผลการคำนวณรายจ่าย
ต่อหน่วยของผลผลิตที่อยู่ในความรับผิดชอบสูงกว่ารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการ
สาธารณะประเภทและคุณภาพเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันของส่วนราชการอื่น ส่วนราชการ
นั้นจะต้องจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยต่อไป เนื่องจากในปีงบประมาณ พ.ศ. 2547 นี้
เป็นครั้งแรกที่ส่วนราชการจะเริ่มคิดต้นทุนของงานที่อยู่ในความรับผิดชอบตามหลักเกณฑ์
เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่กรมบัญชีกลางกำหนด คู่มือการจัดทำบัญชีต้นทุน
และการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายต่อหน่วย จึงเป็นการกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดการพัฒนาเป็นครั้งแรก
และจะต้องมีการปรับปรุง ให้เกิดความสมบูรณ์ในระยะต่อไป

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต ได้กำหนดขึ้นใน
รูปแบบที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อให้ส่วนราชการปฏิบัติได้จริงในปีงบประมาณ พ.ศ. 2547
ดังนั้น หากส่วนราชการนำไปปฏิบัติในปี 2547 นี้ ก็เชื่อได้ว่า จะทำให้เกิดข้อมูลพื้นฐาน
เกี่ยวกับต้นทุนผลผลิต หรือรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการใน
ภาพรวมที่สามารถนำไปวิเคราะห์เพื่อวางแผนลดค่าใช้จ่ายต่อหน่วยได้ และส่งผลให้เกิดการ
บริหารราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

חכמה

การศึกษาแนวคิด หลักเกณฑ์ วิธีการคำนวณต้นทุนของหน่วยงานภาครัฐ

โดยที่กรมบัญชีกลางจะต้องเป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิตให้กับส่วนราชการต่างๆ นำไปคำนวณต้นทุนของงานบริการสาธารณะในความรับผิดชอบ จึงได้ดำเนินการศึกษาความรู้ตามทฤษฎีแนวทางหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนของหน่วยงานทั้งในภาครัฐและภาคเอกชนทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์วิธีการที่เห็นว่าเหมาะสมกับการคำนวณต้นทุนผลผลิตให้กับส่วนราชการ ดังนี้

1. “Output Costing Guide” ของ Department of Treasury and Finance, Victoria ประเทศออสเตรเลีย
2. Standard No.4 “Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government” ประเทศสหรัฐอเมริกา

สรุปแนวคิด “Output Costing Guide” ของประเทศออสเตรเลีย

เป็นแนวทางที่จัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนโครงการปฏิรูปการบริหารจัดการภาครัฐ โดยมีแนวคิดที่ว่าหน่วยงานภาครัฐจะได้รับงบประมาณตามที่ตกลงไว้กับรัฐบาลว่าจะผลิตผลผลิตจำนวนเท่าใด ซึ่งผลผลิตต้องมีส่วนทำให้เกิดผลลัพธ์ตามที่รัฐบาลต้องการ

แนวทางนี้เน้นที่การคิดต้นทุนผลผลิต ซึ่งผลผลิต คือ ผลิตภัณฑ์ หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก ต้นทุนผลผลิตจะใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาผลผลิตและการจัดสรรเงินลงทุน ใช้เป็นหลักในการพิจารณาแนวโหม้การดำเนินงานเพื่อวัดผลการดำเนินงาน และใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเปรียบเทียบกับหน่วยงาน ผู้ผลิตรายอื่นทั้งในประเทศและต่างประเทศ

สิ่งที่รวมอยู่ในต้นทุนรวมของผลผลิต คือ ต้นทุนของกิจกรรมระดับกลาง (Intermediate Activities) ซึ่งมีส่วนร่วมในการผลิตผลผลิต กิจกรรมระดับกลางเป็นผลิตภัณฑ์หรือบริการภายในหน่วยงานเปรียบเสมือนเป็น Input เข้าสู่หน่วยงานหลัก ผู้ผลิตผลผลิต ตัวอย่างต้นทุนของกิจกรรมระดับกลาง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายด้านการบริหาร ต้นทุนการจัดการทางการเงิน ต้นทุนการจัดการด้าน Outsourcing เป็นต้น

การปันส่วนต้นทุนรวม (Full Cost) ตามเกณฑ์คงค้างเข้าสู่ผลผลิต ต้นทุนรวม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ไปในการสร้างผลผลิต รวมทั้งต้นทุนที่ใช้ไปในกิจกรรมระดับกลางที่มีส่วนช่วยสนับสนุนการส่งมอบผลผลิต

วิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิตแนวคิด “Output Costing Guide” มี 5 ขั้นตอน ดังนี้

1. กำหนดผลผลิตทั้งหมดของหน่วยงาน
2. ระบุต้นทุนรวม (Full Cost) ของหน่วยงาน ซึ่งเป็นต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการสร้างผลผลิต
3. ระบุต้นทุนทางตรง ซึ่งเป็นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตผลผลิต
4. ระบุต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตผลผลิต และกำหนดเกณฑ์ปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าผลผลิต
5. รวมต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม ได้ต้นทุนรวมของผลผลิต

สรุปแนวคิดมาตรฐานการบัญชีต้นทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา

มาตรฐานการบัญชีต้นทุนของประเทศสหรัฐอเมริกา (Standard No.4 “**Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government**”) จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการจัดเตรียมข้อมูลต้นทุนรวมที่น่าเชื่อถือ และทันเวลา สำหรับผู้บริหาร ในรัฐบาลกลางใช้ตัดสินใจจัดสรรทรัพยากร บริหารงาน ปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงาน

แนวคิดของมาตรฐานการบัญชีต้นทุนดังกล่าว อธิบายถึง ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีต้นทุน รายงานการเงิน และการงบประมาณ โดยมีองค์ประกอบสำคัญในการจัดทำบัญชีต้นทุน ดังนี้

1. มีการสะสมและรายงานต้นทุนของกิจกรรมตามเกณฑ์ที่สม่ำเสมอ เพื่อให้เป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหาร
2. กำหนดหน่วยรับผิดชอบ ซึ่งดำเนินงานตามพันธกิจ ควบคุมสายงาน กิจกรรมหลัก และเป็นผู้ผลิตผลผลิต

3. ระบุต้นทุนรวม (Full Cost) ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม เข้าสู่หน่วยรับผิดชอบ
4. กระจายต้นทุนรวมเข้าสู่ผลผลิตที่หน่วยรับผิดชอบเป็นผู้ผลิต หรือมีส่วนร่วมในการผลิต เพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

ต้นทุนทางตรง (Direct Cost)

คือ ต้นทุนที่สามารถระบุได้โดยเฉพาะกับหน่วยผลผลิต ประกอบด้วย

- 1) เงินเดือนและผลประโยชน์อื่นของบุคลากรที่ทำงานตรงกับผลผลิต
- 2) วัตถุดิบและวัสดุที่ใช้ในการทำงาน
- 3) ต้นทุนต่างๆ ที่สัมพันธ์กับพื้นที่ในสำนักงาน เครื่องมืออุปกรณ์ เครื่องอำนวยความสะดวก สาธารณูปโภคที่ใช้ในการผลิตผลผลิต
- 4) ต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ได้รับจาก Segment อื่น หรือ Entity อื่น ซึ่งใช้ในการผลิตผลผลิต

ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost)

คือ ต้นทุนของทรัพยากรที่มีส่วนร่วมหรือใช้ร่วมกันเพื่อผลิตผลผลิต 2 ผลผลิต หรือมากกว่า แต่ไม่ได้กำหนดโดยเจาะจงกับผลผลิตตัวใดตัวหนึ่ง ตัวอย่างเช่น ต้นทุนที่รวมอยู่ในต้นทุนของงานบริหารทั่วไป งานวิจัย งานสนับสนุนทางเทคนิค งานรักษาความปลอดภัย ค่าเช่า ค่าประกันสุขภาพของลูกจ้างและต้นทุนงานอำนวยความสะดวก ต้นทุนงานดำเนินการซ่อมบำรุง สำหรับอาคาร เครื่องมืออุปกรณ์ ค่าสาธารณูปโภค

วิธีการคำนวณต้นทุนตามมาตรฐานการบัญชีต้นทุนฯ ของสหรัฐอเมริกา

1. ระบุต้นทุนทั้งทางตรงและทางอ้อมทั้งหมดเข้าสู่ Segment ทุกแห่ง ทั่วหน่วย
รับผิดชอบและหน่วยสนับสนุน ในการแบ่งส่วนต้นทุนควรใช้วิธีต่อไปนี้เรียงตามลำดับ
 - 1) ระบุต้นทุนทางตรงเข้าสู่ Segment ทุกแห่งที่สามารถทำได้ โดยคำนึงถึง
ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและโดยประหยัด
 - 2) แบ่งต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ Segment ตามเกณฑ์ Cost and Effect
 - 3) บังส่วนต้นทุนทางอ้อมตามหลักความสมเหตุสมผล โดยสม่ำเสมอ
2. บังส่วนต้นทุนที่หน่วยสนับสนุนเข้าสู่หน่วยรับผิดชอบอีกชั้นหนึ่ง
3. ได้ Full Cost ที่หน่วยรับผิดชอบทุกแห่ง ซึ่งต้นทุนนี้เชื่อมโยงเข้าสู่ผลผลิตที่
หน่วยรับผิดชอบเป็นผู้ผลิตหรือมีส่วนร่วมในการผลิต จึงทำให้ได้ผลลัพธ์ของต้นทุนต่อ
หนึ่งผลผลิตทุกผลผลิต



บรรณานุกรม

Management Reform Program, “**Output Costing Guide**”, Department of Treasury and Finance, Victoria, Australia.

Executive Office of the President, Office of Management and Budget (1995), Standard No.4 “**Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government**”, USA.

“แนวทางการคำนวณค่าใช้จ่ายผลผลิตเพื่อการจัดทำงบประมาณปี 2547” สำนักงานงบประมาณ



ติดต่อขอข้อมูลเพิ่มเติม

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ

ถ.พิษณุโลก แขวงจตุรดา เขตดุสิต กทม. 10300

โทรศัพท์ 0-2356-9999

Hotline 1785

www.opdc.go.th