

แนวคิดในการจัดทำบัญชีต้นทุน

ในการจัดทำบัญชีต้นทุนนี้ มีแนวคิดให้ส่วนราชการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง กล่าวคือ ตัวเลขค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณนั้นจะเป็นตัวเลขค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริงตามเกณฑ์คงค้างในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายจากเงินแหล่งใดก็ตาม ซึ่งอาจเป็นการใช้จ่ายจากเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ ซึ่งรวมถึงเงินกู้ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้รวมทั้งค่าเสื่อมราคาซึ่งถือเป็นต้นทุนของการใช้สินทรัพย์ถาวรที่มีการบันทึกอย่างเป็นทางการเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ด้วย ดังนั้น ตามแนวคิดนี้ส่วนราชการจะต้องมีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้างก่อน แล้วจึงนำตัวเลขจากการบันทึกบัญชีมาใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

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

ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของแต่ละส่วนราชการ จึงควรเริ่มที่มีการกำหนดผลผลิตและกิจกรรมในภาพรวมของระดับกรม และกำหนดว่าหน่วยงานใดควรเป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานสนับสนุน หลังจากนั้น ให้รวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายรวมของกรมนำมากระจายเข้าทุกหน่วยงาน แล้วให้กระจายค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก และกระจายค่าใช้จ่ายทั้งหมดของหน่วยงานหลักเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตต่อไป

หลักเกณฑ์วิธีการคำนวณต้นทุนการผลิต

การคำนวณหาต้นทุนการผลิตสามารถแบ่งเป็น 6 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1

ระบุผลผลิตของหน่วยงาน

ขั้นตอนที่ 2

ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด

ขั้นตอนที่ 3

ระบุศูนย์ต้นทุน (Cost center) โดยแยกเป็นหน่วยงานหลัก และหน่วยงานสนับสนุน

ขั้นตอนที่ 4

ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงาน โดยแยกตามประเภทค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม

ขั้นตอนที่ 5

กระจายต้นทุนรวมของหน่วยสนับสนุน แต่ละแห่งให้กับหน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้อง

ขั้นตอนที่ 6

กระจายต้นทุนของแต่ละหน่วยงานหลัก ไปสู่กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมไปสู่ผลผลิต

หมายเหตุ

ต้นทุน หมายถึง รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือการก่อหนี้ผูกพัน ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าและบริการ

ต้นทุนทางตรง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้ว่าเกิดขึ้นที่สำนัก กอง ศูนย์ กลุ่มใด จำนวนเท่าใด เช่น เงินเดือน ค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราว

ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากหลายๆ สำนัก กอง ศูนย์ กลุ่ม ที่ใช้ร่วมกันในการผลิตผลผลิต เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด ค่าจ้างเหมารักษาความปลอดภัย

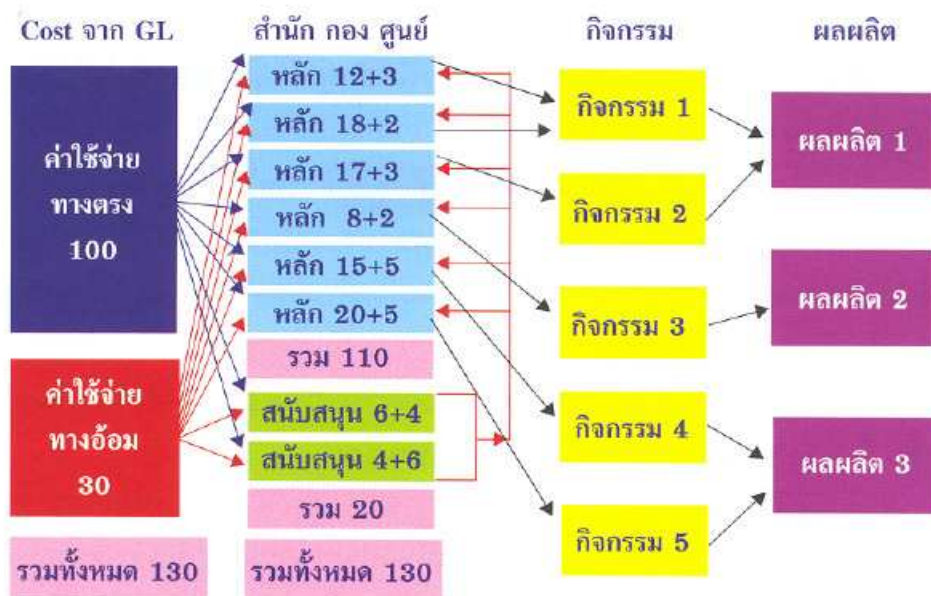
การปันส่วนต้นทุน หมายถึง การแบ่งส่วนค่าใช้จ่ายไปยังกิจกรรม กระบวนการผลิต การดำเนินงาน หรือผลผลิตตามเกณฑ์ต่างๆ ที่กำหนดขึ้น

ศูนย์ต้นทุน หมายถึง หน่วยงานภายในส่วนราชการที่กำหนดขึ้นตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ ซึ่งแต่ละแห่งจะมีการดำเนินกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนในการผลิตผลผลิต

หน่วยงานหลัก หมายถึง หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน

หน่วยงานสนับสนุน หมายถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการหรือทำงานสนับสนุนให้กับหน่วยงานหลัก

แผนภาพจำลองขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลผลิตตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด



ตัวอย่างเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อม

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
1. ค่าซ่อมบำรุง/ค่าเช่าตึก อาคาร	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
2. ค่าจ้างเหมารักษาความปลอดภัย	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
3. ค่าสาธารณูปโภค	
3.1 ค่าโทรศัพท์	
(1) มีใบเสร็จตามหมายเลข	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
(2) เบอร์กลาง	ใช้สัดส่วนการใช้งานจริง ตามข้อมูลในข้อ 3.1 (1)
(3) ค่าโทรศัพท์มือถือ	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
(4) ค่าโทรศัพท์ทางไกล	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
3.2 ค่าไฟฟ้า	จำนวนผู้ปฏิบัติงาน หรือ พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
3.3 ค่าน้ำประปา	จำนวนผู้ปฏิบัติงาน หรือ พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
3.4 ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด	จำนวนผู้ปฏิบัติงาน หรือ พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)

ประโยชน์ที่ได้รับจากการคำนวณต้นทุนการผลิต

การคำนวณต้นทุนการผลิตจะทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนและนำไปใช้ประโยชน์ในเชิงบริหารแยกได้ ดังนี้

1. **ข้อมูลต้นทุนแยกตามสำนัก กอง ศูนย์** ภายใต้สังกัดกรมแต่ละแห่ง ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจว่าหน่วยงานภายใต้สังกัดกรมแต่ละแห่งมีต้นทุนที่ใช้ไปในการดำเนินงานเท่าไร มีผลผลิตจากการดำเนินงานตามภารกิจเป็นอย่างไร เหมาะสมกับต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปหรือไม่ โดยแสดงให้เห็นถึงข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานที่แท้จริงจากทุกแหล่งของเงิน ทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ

2. **ข้อมูลต้นทุนแยกตามประเภทของกิจกรรม** ซึ่งผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาพิจารณาวัดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานตามภารกิจที่แต่ละแห่งรับผิดชอบ นอกจากนี้ในอนาคตหากส่วนราชการมีข้อมูลของกิจกรรมย่อยตามกระบวนการทำงานทั้งหมดก็จะทำให้มีข้อมูลละเอียดมากขึ้น และสามารถนำไปใช้ประกอบการพิจารณาปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานโดยมีหลักการว่ากิจกรรมเป็นตัวผลักดันให้เกิดต้นทุน ดังนั้นกิจกรรมใดที่ไม่สอดคล้องกับพันธกิจหรือไม่จำเป็นต้องดำเนินการก็ให้ลดหรือยกเลิกและไปลงทุนเพิ่มในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กร

3. **ข้อมูลต้นทุนผลผลิตและต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต** ซึ่งเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพการทำงานในภาพรวม โดยใช้เป็นข้อมูลเพื่อช่วยในการวิเคราะห์ว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการดำเนินงานตามภารกิจของแต่ละส่วนราชการ สอดคล้องกับทรัพยากรที่ใช้ไปหรือไม่ เพื่อนำไปสู่เป้าหมายเพื่อการลดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของส่วนราชการแต่ละแห่ง

4. **ข้อมูลที่จะใช้เป็นฐานข้อมูล** ในการเปรียบเทียบผลการคำนวณต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานในปีต่อๆ ไป ซึ่งในการพิจารณาว่าการบริหารราชการหรือการดำเนินงานใดๆ จะมีประสิทธิภาพหรือไม่นั้น จำเป็นต้องมีการพิจารณาในเชิงเปรียบเทียบระหว่างปัจจัยนำเข้ากับผลผลิตที่ได้ โดยต้องมีข้อมูลพื้นฐานของต้นทุนผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงของส่วนราชการมาเปรียบเทียบกับเป้าหมายหรืองบประมาณที่ตั้งไว้ ทั้งนี้สำนักงบประมาณได้พิจารณาจัดสรรงบประมาณให้กับส่วนราชการตาม

ผลผลิตและผลลัพธ์ ดังนั้น การคำนวณต้นทุนผลผลิตตามหลักเกณฑ์ของกรมบัญชีกลางที่ใช้ข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจากการดำเนินงานของหน่วยงานจากทุกแหล่งของเงิน จึงน่าจะเป็นข้อมูลที่เหมาะสมและใช้สนับสนุนในการของบประมาณตามผลผลิตได้อย่างมีเหตุมีผล

ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 หมวด 4 เรื่องการบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจภาครัฐนั้น กำหนดให้ส่วนราชการต้องจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภท และรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะเพื่อการเปรียบเทียบความคุ้มค่าระหว่างปัจจัยนำเข้ากับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งหากรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการใดสูงกว่ารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะประเภทและคุณภาพเคียงกันหรือคล้ายคลึงกันของส่วนราชการอื่น ส่วนราชการนั้นต้องจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วย เพื่อดำเนินการปรับปรุงการทำงานต่อไป ซึ่งรายละเอียดในการจัดทำบัญชีต้นทุนมอบให้กรมบัญชีกลางเป็นผู้กำหนดขึ้นและในขณะเดียวกันสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ จะเป็นผู้ตรวจสอบความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจแห่งรัฐเพื่อรายงานต่อคณะรัฐมนตรีโดยทำการประเมินว่าภารกิจใดสมควรทำต่อไปหรือยุบเลิก โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่รัฐและประชาชนจะได้รับจากภารกิจนั้น

ตามพระราชกฤษฎีกาข้างต้น จะเห็นว่า ข้อมูลต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของส่วนราชการสามารถนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ในการบริหารรายจ่ายของประเทศและทำให้ได้ผลผลิตที่มีประสิทธิภาพจากภาคราชการ ขณะเดียวกันใช้เป็นข้อมูลส่วนหนึ่งในการวัดความคุ้มค่าด้วย ทั้งนี้ การเปรียบเทียบข้อมูลต้นทุนผลผลิตกับหน่วยงานอื่นานั้น ในอนาคตน่าได้มีการกำหนดหน่วยงานกลางที่จะทำหน้าที่ในการ จัดกลุ่มส่วนราชการที่มีงานบริการสาธารณะประเภทและคุณภาพเหมือนหรือคล้ายคลึงกัน เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบต้นทุนของแต่ละส่วนราชการในกลุ่มเดียวกัน

โดย สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ
กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง