



24

กต.ลจ.ล

มหาวิทยาลัยแม่โจ้
รับที่ 2555
วันที่ 18 พ.ค. 2547
เวลา 12:20 น.

ที่ กค 0410.2 / 0132

กรมบัญชีกลาง
ถนนพระราม 6 กทม. 10400

๕ พฤษภาคม 2547

กองคลัง
รับที่ 575
วันที่ 19 พ.ค. 2547
เวลา.....
สำนักงานอธิการบดี

เรื่อง หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต
เรียน อธิการบดีมหาวิทยาลัยแม่โจ้
สิ่งที่ส่งมาด้วย หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต จำนวน 1 ชุด

รองอธิการบดีฝ่ายบริหาร
รับที่ 9335
วันที่ 27 MAY 2004

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด นั้น

กรมบัญชีกลางได้จัดทำหลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิตพร้อมตัวอย่างการคำนวณต้นทุนผลผลิตเสร็จเรียบร้อยแล้ว จึงขอจัดส่งหลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต เพื่อให้ส่วนราชการนำไปทดลองคำนวณหาต้นทุนผลผลิต และ โปรดส่งผลการทดลองปฏิบัติการคำนวณต้นทุนผลผลิตตามหลักเกณฑ์วิธีการดังกล่าว พร้อมแจ้งปัญหาอุปสรรค (ถ้ามี) ให้กรมบัญชีกลางทราบต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดดำเนินการต่อไปด้วย จะขอบคุณมาก

ขอแสดงความนับถือ

1506 อธิบดีกรม
เกษม ใจโกศล
นางสาว น้อย ดนุ / ส.อ.น.ก
กต.1106 / นาง กอบกุล
112: ๕ / กต. ๑๑๐๖
และ อธิบดีกรม

(นายศานิต รังน้อย)
อธิบดีกรมบัญชีกลาง

19 พ.ค. 47

- อนุมัติทั้งเสนอ
- ทราบ/ดำเนินการทั้งเสนอ

20 / พ.ค. 2547

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ
กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ
โทร. 0-2270-0463
โทรสาร. 0-2270-0463
E-mail: pubacsap@cgd.go.th

หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

ความหมายของต้นทุน

ต้นทุน (Costs) หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น หนี้สิน หรือการให้บริการหรือการก่อหนี้ ทั้งนี้ รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นต้นทุนได้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ (ให้ความหมายไว้โดย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย)

วัตถุประสงค์ของต้นทุน

ในการคำนวณต้นทุนให้ถูกต้องเชื่อถือได้ ผู้บริหารจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของต้นทุนให้ชัดเจนก่อน แล้วจึงทำการคำนวณต้นทุนเพื่อให้ได้ผลการคำนวณต้นทุนที่ต้องการ สามารถนำไปใช้ประโยชน์ในเรื่องการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ วัตถุประสงค์ของต้นทุนมีหลายแบบ เช่น เพื่อการผลิตสินค้า เพื่อการผลิตบริการ เพื่อดำเนินโครงการ และเพื่อดำเนินงานของแผนกใดแผนกหนึ่ง เป็นต้น

ในกรณีต้นทุนผลผลิตของส่วนราชการ/หน่วยงานภาครัฐ เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนงานของแต่ละส่วนงานอันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน จึงเห็นว่า วัตถุประสงค์ของต้นทุนควรจะเป็นต้นทุนแยกตามส่วนงานจึงจะเหมาะสมและทำให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวัดผลการดำเนินงานและเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน และกระจายต้นทุนของแต่ละส่วนงานเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตเพื่อให้ได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตต่อไป

แนวคิด

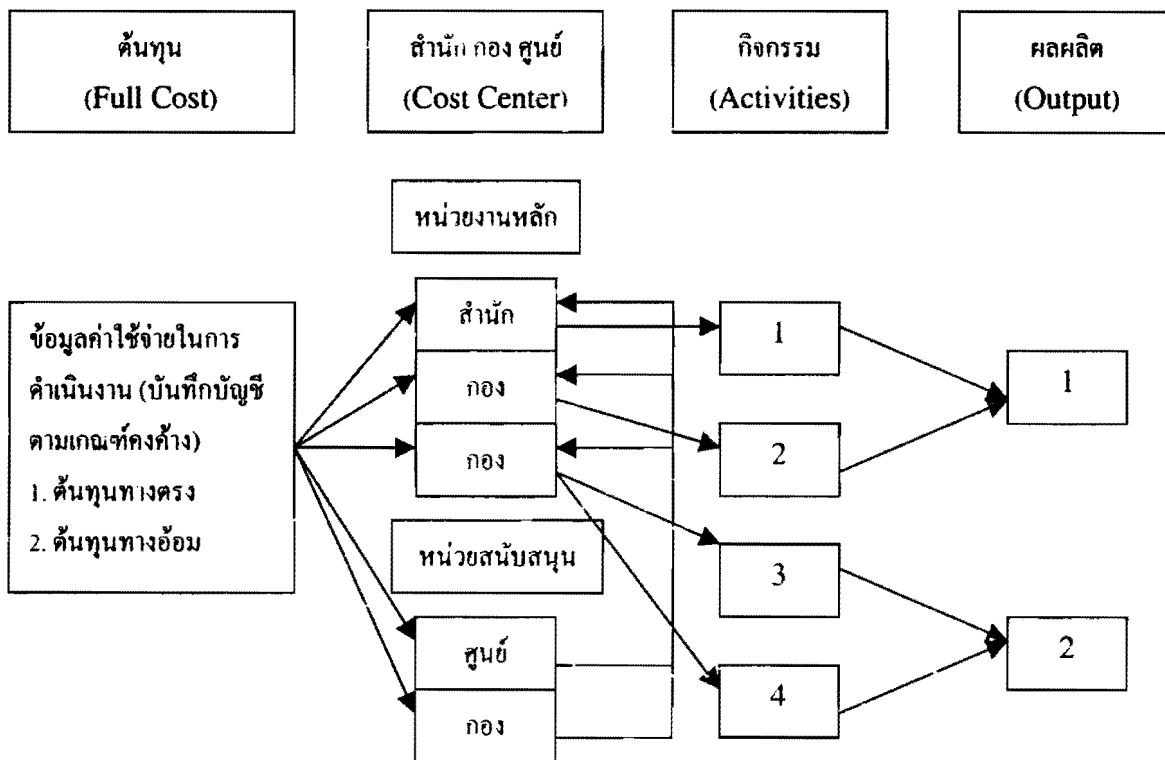
โดยที่โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการแบ่งออกเป็นสำนัก กลุ่ม กอง ศูนย์ ซึ่งเป็นการแบ่งส่วนงานตามภารกิจหน้าที่รับผิดชอบโดยสอดคล้องกับพันธกิจ ตามกฎกระทรวง ดังนั้น แต่ละสำนัก กอง ศูนย์ จึงมีการปฏิบัติงานที่มีกิจกรรมเฉพาะเพื่อให้เกิดผลผลิตที่แต่ละแห่งรับผิดชอบ และผลผลิตของแต่ละส่วนงานสามารถจัดกลุ่มรวมกันให้เป็นผลผลิตของกรม เพื่อให้ง่ายต่อหน่วยงานกลางอื่นในการพิจารณาภาพรวมของส่วนราชการทั้งประเทศ อย่างไรก็ตาม ในการคิดต้นทุนผลผลิตหรือบริการของแต่ละส่วนราชการระดับกรมนั้น ควรมีการจัดทำข้อมูลต้นทุนและการรายงานต้นทุนแยกตามสำนัก กอง ศูนย์ หรือในระดับย่อยลงไปถึงโครงการ เพื่อให้แต่ละส่วนงานหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบในการสร้างผลผลิตเป็นหน่วยสะสมข้อมูลต้นทุนที่เกิดขึ้น และจับคู่ต้นทุนกับผลผลิตของงานที่รับผิดชอบได้อย่างถูกต้อง โดยแต่ละส่วนงานที่มีผลผลิตของตนสามารถเลือกใช้วิธีการคิดต้นทุนที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงานได้

การคิดต้นทุนแยกตามสำนัก กอง ศูนย์ จะเกิดประโยชน์ในการควบคุมต้นทุน และการบริหารจัดการ โดยผู้บริหารสามารถตรวจสอบต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ไปในงานที่รับผิดชอบเปรียบเทียบกับงบประมาณ หรือมาตรฐานและอาจไปพิจารณาปรับปรุงกระบวนการทำงาน หรือกิจกรรมในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ ข้อมูลต้นทุนที่แยกตามหน่วยงานที่รับผิดชอบตามพันธกิจหรือกิจกรรมจะช่วยให้ทำการวัดผลการดำเนินงาน ได้ง่าย โดยนำข้อมูลที่วัดผลเปรียบเทียบกับเป้าหมายผลผลิตและผลลัพธ์

ภาพย่อแนวทางการคิดต้นทุน

แนวทางในการหาต้นทุนผลผลิตของหน่วยงาน จะทำการแยกต้นทุนรวม (Full Cost) ของหน่วยงาน เข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์ (Cost Center) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงาน ซึ่งสามารถเชื่อมโยงไปสู่ ผลผลิต (Output) โดยผ่านกิจกรรม (Activities) ที่แต่ละส่วนงานมีส่วนร่วม ดังนี้

ภาพย่อแนวทางการคิดต้นทุน



ข้อกำหนดในการคิดต้นทุน

1. คำนวณต้นทุนแยกตามสำนัก กอง ศูนย์ หรือย่อยลงไปถึงระดับ โครงการที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง ในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน เพื่อให้เกิดข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารและนำไปปรับปรุง ประสิทธิภาพการดำเนินงานได้
2. ผลผลิต (Output) ได้แก่ ผลผลิต / บริการที่ต้องใช้ทรัพยากรในการผลิต ในการกำหนดผลผลิตต้อง กำหนดให้สอดคล้องกับเป้าหมายการให้บริการและเป้าหมายยุทธศาสตร์ชาติ
3. ต้นทุนผลผลิตคิดจากต้นทุนรวม (Full Cost) ซึ่งเป็นผลรวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิต ผลผลิตของหน่วยงาน โดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งเงินทุน จึงครอบคลุมทั้งเงินงบประมาณและ เงินนอกงบประมาณ และเป็นการคำนวณจากตัวเลขค่าใช้จ่ายที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง
4. วิธีการคิดต้นทุนรวม คือ การคิดต้นทุนที่รวมต้นทุนบุคลากรทั้งหมด ค่าวัสดุ ค่าเครื่องมือ อุปกรณ์ ในการทำงาน และรวมทั้งต้นทุนของงานสนับสนุนที่มีส่วนร่วมในการผลิตผลผลิต
5. ต้นทุนทางตรง (Direct Cost) ได้แก่ ต้นทุนทรัพยากรที่ระบุได้ว่าถูกบริโภคโดยกิจกรรมใดเพื่อสร้าง ผลผลิตใด ต้นทุนทางตรงแบ่งเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้โดยการระบุตรงถึงจำนวนหน่วยของทรัพยากร ที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรม หรือได้แก่ต้นทุนที่ระบุได้อย่างเจาะจงว่าใช้ไปเท่าใดในการผลิตผลผลิต รายการใด ตัวอย่างเช่น เงินเดือนและสิทธิประโยชน์สวัสดิการของบุคลากรที่ทำงานตรงในการสร้าง ผลผลิต วัสดุสำนักงาน เครื่องมืออุปกรณ์ ค่าสาธารณูปโภคที่ระบุตรงได้ว่าใช้ไปในกิจกรรมการผลิต ผลผลิตนั้น
6. ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) คือ ต้นทุนที่ไม่สามารถเจาะจงหรือระบุตรงได้ว่าใช้ไปในกิจกรรมใด เพื่อสร้างผลผลิตใด
7. ต้นทุนของงานสนับสนุน (Support Cost) ได้แก่ ต้นทุนของกิจกรรมต่างๆ ที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรง กับผลผลิต ตัวอย่างเช่น งานพิมพ์ งานติดต่อสื่อสาร งานส่งไปรษณีย์ กระบวนการทางวิศวกรรม และงานจัดซื้อจัดจ้าง

หลักเกณฑ์วิธีการคิดต้นทุนการผลิต

- ขั้นตอนที่ 1** - ระบุผลผลิตของหน่วยงาน โดยกำหนดให้เป็นผลผลิตที่มีความเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์กระทรวง และเป้าหมายยุทธศาสตร์ชาติ
- ขั้นตอนที่ 2** - ระบุกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด
- ขั้นตอนที่ 3** - ระบุ สำนัก กอง ศูนย์ ที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน ถือว่าเป็นหน่วยงานหลักที่รับผิดชอบในการสร้างผลผลิต (Functional Cost Center)
- ระบุหน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการกับหน่วยงานหลัก หรือทำงานสนับสนุน เรียกว่า หน่วยงานสนับสนุน (Support Cost Center)
- ขั้นตอนที่ 4** - ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงาน แยกตามประเภทค่าใช้จ่าย เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ใช้สอย วัสดุ ค่าครุภัณฑ์ ค่าสาธารณูปโภค ฯลฯ
- แยกต้นทุนรวมออกเป็นกลุ่มต้นทุนทางตรง และกลุ่มต้นทุนทางอ้อม
- ต้นทุนทางตรง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุเข้า สำนัก กอง ศูนย์ ที่เป็นผู้ผลิตผลผลิตได้โดยตรง และเป็นผู้ใช้ทรัพยากรหรือค่าใช้จ่ายนั้นแต่ผู้เดียวในการผลิต เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าล่วงเวลา ค่าเช่าบ้าน เป็นต้น
- ต้นทุนทางอ้อม ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่หลายสำนัก กอง ศูนย์ ใช้ร่วมกันในการผลิตผลผลิต ไม่เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของสำนัก กอง ศูนย์ใดเพียงแห่งเดียว เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่ายามรักษาความปลอดภัย ค่าทำความสะอาด ซึ่งต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนที่เหมาะสม เพื่อปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์
- ทำการแตกต้นทุนรวมเข้าสำนัก กอง ศูนย์ (Cost Center) ทุกแห่ง ซึ่งในขั้นนี้ จะได้ต้นทุนแยกตามแต่ละสำนัก กอง ศูนย์
- ขั้นตอนที่ 5** - กำหนดเกณฑ์ปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยสนับสนุน ให้แก่หน่วยงานหลัก และทำการกระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก
- ขั้นตอนที่ 6** - รวมต้นทุนของทุกหน่วยงานหลัก ก็จะได้ข้อมูลต้นทุนรวมที่เชื่อมโยงไปสู่แต่ละกิจกรรม และกระจายค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตที่หน่วยงานหลักเป็นผู้ผลิต หรือมีส่วนร่วมในการผลิต เรียกว่า ต้นทุนผลผลิต และเมื่อนำต้นทุนผลผลิตหารด้วยจำนวนผลผลิต ก็จะได้ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน

ตารางที่ 1 แสดงตัวอย่างของเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของหน่วยงานใด โดยตรง ส่วนมากจะเป็นค่าใช้จ่ายที่แต่ละสำนัก กอง ศูนย์ใช้ร่วมกัน ทั้งนี้ หน่วยงานอาจพิจารณาเลือกตัวอย่างเกณฑ์ในการปันส่วนนี้ไปใช้หรือหากหน่วยงานมีฐานข้อมูลอื่นที่สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าใช้จ่ายประเภทนั้นๆ ก็สามารถปรับใช้ได้ตามความเหมาะสม

ตารางที่ 1 ตัวอย่าง เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อม

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
1. ค่าซ่อมบำรุง / ค่าเช่า ตึกอาคาร	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
2. ค่ารักษาความปลอดภัย	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
3. ค่าสาธารณูปโภค	
3.1 ค่าโทรศัพท์	
(1) มีใบเสร็จตามหมายเลข	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
(2) เบอร์กลาง	ใช้สัดส่วนการใช้งานจริง ตามข้อมูลในข้อ 3.1 (1)
(3) โทรศัพท์มือถือ	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
(4) ค่าโทรศัพท์ทางไกล	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
3.2 ค่าส่งไปรษณีย์โทรเลข	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์) หรือ สัดส่วนค่าใช้จ่ายจริงตามสถิติข้อมูลค่าใช้จ่าย
3.3 ค่าไฟฟ้า	จำนวนหน่วยไฟฟ้าของเครื่องใช้ไฟฟ้าหลัก เช่น จำนวนหน่วย BTU ของเครื่องปรับอากาศ กับ จำนวนกิโลวัตต์ของเครื่องคอมพิวเตอร์
3.4 ค่าน้ำประปา	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร) หรือ จำนวนผู้ปฏิบัติงาน
3.5 ค่าบริการซื้อโดเมน	หากทุกสำนัก กอง ศูนย์ ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และบริการ
3.6 ค่าเช่าคู่สาย	Internet โดยเฉลี่ยอย่างเท่าเทียมกันอาจใช้เกณฑ์ปันส่วนตาม
3.7 ค่าบริการเคเบิลทีวี	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์)
3.8 ค่าเช่า Internet	
4. ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
5. ค่าน้ำมันในการใช้ยานพาหนะ	ระยะทางในการให้บริการยานพาหนะ หรือ เวลาในการให้บริการยานพาหนะ

ภาคผนวก

ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนการผลิต

แนวทางการคิดต้นทุน

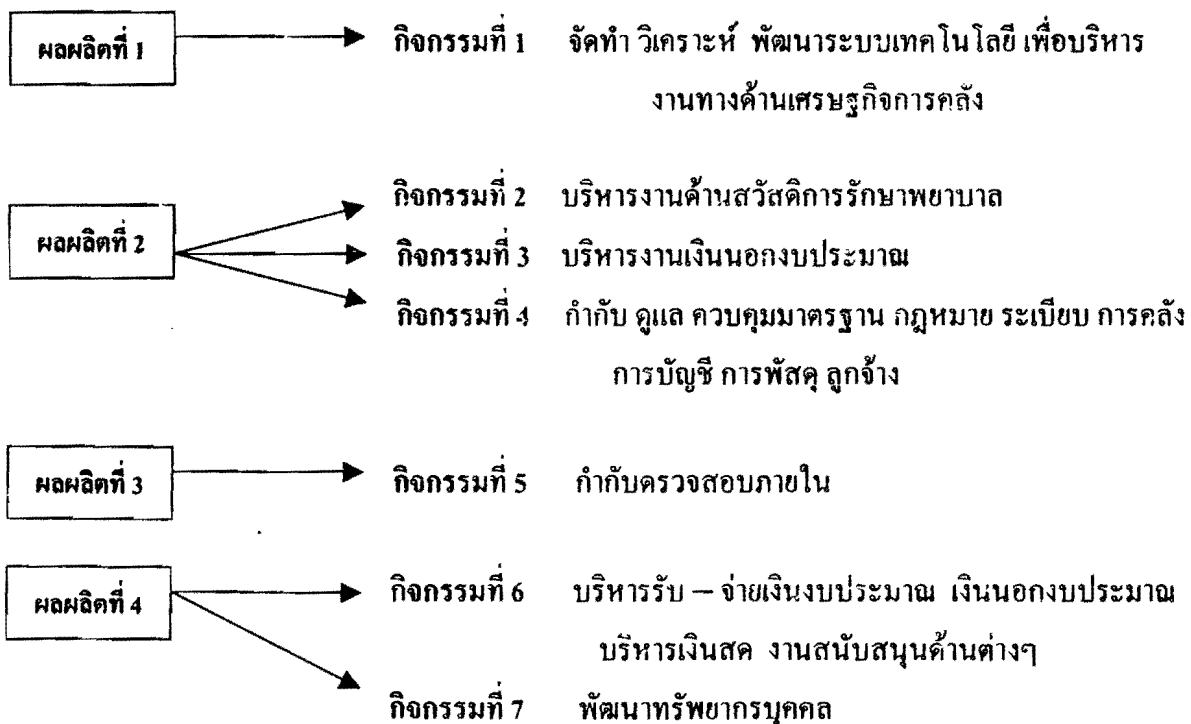
แนวทางในการหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของหน่วยงาน จะทำการแยกต้นทุนรวมของหน่วยงาน เข้าสู่สำนัก กอง ศูนย์ (Cost Center) เพื่อให้ได้ข้อมูลต้นทุนของแต่ละส่วนงาน ซึ่งสามารถเชื่อมโยงไปสู่ผลผลิต โดยผ่านกิจกรรมที่แต่ละส่วนงานมีส่วนร่วม แนวทางนี้ จะทำให้ทราบต้นทุนของแต่ละส่วนงาน อันจะเป็น ประโยชน์ต่อผู้บริหารทุกระดับในการวัดผลการดำเนินงานและปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงาน

หลักเกณฑ์วิธีการคิดต้นทุน

ขั้นตอนที่ 1 กำหนดผลผลิตของหน่วยงาน ให้ใช้ผลผลิตที่หน่วยงาน ได้กำหนดและตกลงไว้กับสำนักงบประมาณ ซึ่งปรากฏอยู่ในเอกสารงบประมาณ ปี 2547 เช่น หน่วยงานมี 4 ผลผลิต ได้แก่

- ผลผลิตที่ 1 เป็นศูนย์ข้อมูลสารสนเทศการคลัง
- ผลผลิตที่ 2 กำกับ ดูแลการคลัง การบัญชี พัสดุ
- ผลผลิตที่ 3 กำกับ ดูแลการตรวจสอบภายใน
- ผลผลิตที่ 4 การบริหารการเงินการคลัง

ขั้นตอนที่ 2 กำหนดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละผลผลิตที่กำหนด ให้ใช้กิจกรรมที่หน่วยงาน ได้กำหนด และตกลงไว้กับสำนักงบประมาณ ประกอบด้วย 7 กิจกรรม ได้แก่



ขั้นตอนที่ 3 กำหนดหน่วยงานภายในกรมฯ ระดับ สำนัก กอง ศูนย์ ให้เป็นหน่วยดำเนินงานหรือ ศูนย์ต้นทุน (Cost Center) โดยแยกเป็นหน่วยงานหลัก (Functional Cost Center) ซึ่งหมายถึง กลุ่มหน่วยงานหลักที่มีหน้าที่ปฏิบัติการกิจหลักของกรม และส่งผล โดยตรง ในการสร้างผลผลิต และ หน่วยงานสนับสนุน (Support Cost Center) ซึ่งทำหน้าที่ช่วยเหลืองานหลักให้ดำเนินงาน ได้อย่างราบรื่น เช่น งานบริหารต่างๆ ทั้งนี้ ตามกรณีหน่วยงานตัวอย่างได้แบ่ง Cost Center ของหน่วยงาน ออกเป็น หน่วยงานหลัก 13 หน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุน 11 หน่วยงาน ดังปรากฏในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 หน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน

หน่วยงานหลัก	หน่วยงานสนับสนุน
1. สำนักการเงินการคลัง (สกก.)	1. ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ (ศทส.)
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 (พบ.)
8. กลุ่มระบบบัญชีภาครัฐ (รบ.)	8. สำนักงานคลังเขต (สช.)
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 ข้อมูลค่าใช้จ่ายที่จะนำมาคิด ต้นทุน ใช้ข้อมูลค่าใช้จ่ายจริงที่บันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (ครอบคลุมทั้งเงินในงบประมาณ และเงินนอก งบประมาณ) โดยให้หน่วยงานนำค่าใช้จ่ายจริงมาหักรายการที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายของหน่วยงานออก ตัวอย่างเช่น รายการเบิกจ่ายแทนหน่วยงานอื่นที่เป็นเจ้าของผลผลิต และรายการต่างๆ ที่หน่วยงาน ไม่ได้ควบคุม แต่เป็นงบประมาณที่ได้รับจัดสรร เพื่อส่งผ่านไปให้หน่วยงานอื่น เช่น เงินอุดหนุนที่จัดสรรให้แก่องค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น โดยตั้งไว้ในงบประมาณของกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น และให้ หน่วยงานแยกค่าใช้จ่ายดังกล่าวเข้าสู่ Cost Center (สำนัก กอง ศูนย์) ทุกแห่ง แล้วจึงปรับปรุงเพิ่มค่าเสื่อมราคา สิ้นทรัพย์เข้าสู่ Cost Center ต่างๆ

กรณีหน่วยงานตัวอย่างมีข้อมูลค่าใช้จ่ายจริง 3 เดือน (ต.ค. – ธ.ค. 46) จำนวน 9,700 ล้านบาท หักรายการที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายของหน่วยงานออก (เงินสำรอง เงินสมทบ และเงินชดเชยของข้าราชการ จำนวน 7,400 ล้านบาท เงินสมทบกองทุนช่วยเหลือเกษตรกร จำนวน 2,000 ล้านบาท ค่าใช้จ่ายสำหรับข้าราชการและลูกจ้างที่เกษียณอายุราชการแล้ว เช่น บำเหน็จ บำนาญ เบี้ยหวัดและเงินช่วยเหลือสวัสดิการต่างๆ) คงเหลือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปคิดเป็นต้นทุนการดำเนินงานของหน่วยงานก่อนปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ประมาณ 194 ล้านบาท แล้วนำข้อมูลต้นทุนดำเนินงานดังกล่าว กระจายเข้าสำนัก กอง ศูนย์ ตามเกณฑ์การปันส่วนในตารางที่ 3 เมื่อดำเนินการแล้ว จะได้ผลการคำนวณต้นทุน 194 ล้านบาท แยกตามสำนัก กอง ศูนย์ทุกแห่ง ทั้งที่เป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน จากนั้นจึงทำการปรับปรุงบวกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์จำนวน 7,311 ล้านบาท เข้าสู่ Cost Center ทุกแห่ง จะทำให้ได้ผลต้นทุนการดำเนินงานที่รวมค่าเสื่อมราคาแล้ว จำนวน 201 ล้านบาท แยกตามหน่วยงาน โดยคิดเป็นต้นทุนรวมของหน่วยงานหลัก 180 ล้านบาท (ร้อยละ 89) และเป็นต้นทุนรวมของหน่วยงานสนับสนุน 21 ล้านบาท (ร้อยละ 11) ดังที่ได้เสนอไว้ในตารางที่ 4

ตารางที่ 3 เกณฑ์การปันส่วนรายการค่าใช้จ่าย

รายการค่าใช้จ่าย	เกณฑ์การปันส่วน
1. เงิน พ.ช.ต. (ข้าราชการ)	ข้อมูลจริงตามรายคน
เงิน พ.ช.ต. (ลูกจ้างประจำ)	ข้อมูลจริงตามรายคน
2. ค่าใช้จ่ายอื่น	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์)
3. จ้างเหมาทำความสะอาด	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
4. ค่าน้ำประปา	พื้นที่การทำงาน (ตารางเมตร)
5. ค่าโทรศัพท์	
5.1 มีใบเสร็จตามหมายเลข	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
5.2 เบอร์กลาง	ใช้สัดส่วนการใช้โทรศัพท์ที่เป็นค่าใช้จ่ายจริง ตามข้อ 5.1
5.3 โทรศัพท์มือถือ	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข
6. ค่าเช่าคู่สาย (ขนาดไทย)	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์)
7. ค่าไฟฟ้า	ใช้จำนวนหน่วยใช้ไฟฟ้าจาก Air Condition + Computer
8. ค่าไปรษณีย์โทรเลข	จำนวนหน่วยงาน (สำนัก กอง ศูนย์)
9. ค่าเช่า Internet	ไม่ต้องใช้เกณฑ์ เพราะมีรายการเดียวเป็นของ สมท. (ตามที่ใช้จริง)
10. ค่าโทรทางไกล	ใช้ข้อมูลจริงตามหมายเลข

ชื่อหน่วยงานหลัก	ชื่อย่อ	ต้นทุนหน่วยงาน ก่อนปรับปรุง ค่าเสื่อมราคา (1)	ค่าเสื่อม ราคา สินทรัพย์ (2)	ยอดต้นทุน ของแต่ละ หน่วยงาน (1)+(2)
1. สำนักการเงินการคลัง	ลคง	1.788	0.079	1.867
2. สำนักบริหารการรับ - จ่ายเงินภาครัฐ	ลจร	22.16 ¹	0.807	22.967
3. สำนักงานคลังจังหวัด	ลจ	122.598	4.693	127.292
4. สำนักมาตรฐานด้านกฎหมายและระเบียบการคลัง	ลคม	5.353	0.239	5.593
5. สำนักความรับผิดชอบทางแพ่ง	ลรพ	3.09 ¹	0.179	3.270
6. กลุ่มงานพัฒนาระบบลูกจ้าง	กทจ	0.975	0.056	1.031
7. สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ	ลสร		-	-
7.1 กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ	ลสบ	1.523	0.034	1.558
7.2 กลุ่มระบบบัญชีภาครัฐ	ลสบ	0.98 ¹	0.036	1.017
7.3 กลุ่มวิเคราะห์และประมวลบัญชีแผ่นดิน	ลสบ	2.597	0.097	2.693
8. กลุ่มงานพัฒนาเงินนอกงบประมาณ	กทน	1.637	0.093	1.731
9. สำนักพัฒนามาตรฐานระบบพัสดุภาครัฐ	ลคพ	3.286	0.103	3.389
10. กลุ่มงานสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ	กสท	1.092	0.080	1.173
11. กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน	กสน	6.774	0.073	6.847
รวมหน่วยงานหลัก		173.858	6.569	180.427
หน่วยงานสนับสนุน				
1. ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ	คทส	3.444	0.162	3.606
2. กลุ่มงานพัฒนาระบบบริหาร	กทบ	0.354	0.035	0.388
3. หน่วยงานตรวจสอบภายใน	คสน	0.306	0.041	0.346
4. สำนักงานเลขานุการกรม	ลค	4.209	0.220	4.429
5. กองการเจ้าหน้าที่	กจ	0.885	0.080	0.965
6. กลุ่มงานประเมินผลระบบการคลัง	กปผ	0.265	0.037	0.301
7. กองพัฒนาทรัพยากรบุคคล	ทบ	3.780	0.069	3.849
8. สำนักงานคลังเขต	ลช	5.923	-	5.923
9. ฝ่ายประชาสัมพันธ์	ปชค	0.147	0.015	0.162
10. สำนักงานผู้บริหารระดับสูง	ลผู้บริหาร	1.201	0.065	1.266
11. กลุ่มแผนงาน	กลุ่มแผน	0.214	0.019	0.233
รวมหน่วยงานสนับสนุน		20.727	0.742	21.469
		194.585	7.311	201.896

ขั้นตอนที่ 5 กระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก ตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

5.1 โอนต้นทุนของสำนักงานคลังเขต ซึ่งถือเป็นหน่วยงานที่ทำงานสนับสนุนให้กับสำนักงานคลังจังหวัด ทั้งหมดจำนวน 5.92 ล้านบาท เข้าสู่สำนักงานคลังจังหวัด ซึ่งเป็นหน่วยงานหลัก

5.2 กระจายต้นทุนของศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งเป็นหน่วยงานสนับสนุน จำนวน 3.61 ล้านบาท เข้าสู่หน่วยงานหลัก ตามสัดส่วนงานที่ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศให้บริการแก่หน่วยงานหลัก

5.3 กระจายต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนอื่นๆ ทั้งหมดรวม 11.94 ล้านบาท ให้กับหน่วยงานหลัก โดยใช้เกณฑ์ปันส่วนตามจำนวนบุคลากรที่ทำงานในหน่วยงานหลัก โดยมีหลักพิจารณาว่าหน่วยสนับสนุนให้บริการแก่หน่วยงานหลักมากน้อยตามจำนวนคนในหน่วยงานหลัก

เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนรวมของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก แสดงไว้ในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนรวมของหน่วยสนับสนุนเข้าสู่หน่วยงานหลัก

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

เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนที่ 5 เสร็จแล้ว หน่วยงานสนับสนุนจะไม่มีต้นทุนดำเนินงานคงเหลืออยู่ แต่ต้นทุนรวมจำนวน 201 ล้านบาท จะกระจายไปเป็นต้นทุนของหน่วยงานหลักทั้ง 13 หน่วยงาน ต้นทุนรวมของหน่วยงานหลัก และการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก แสดงไว้ในตารางที่ 6

ชื่อหน่วยงานหลัก	ชื่อย่อ	ยอด ยกมา (1)	รับ ต้นทุน สข.เข้า คจ. (2)	รับต้นทุนจากศทส.		ต้นทุนที่ได้ รับปันส่วน จาก สข และ ศทส (1)+(2)+(3)+(4) =(5)	รับต้นทุนจากหน่วยงาน สนับสนุนอื่นๆ		ต้นทุนของ หน่วยงาน หลัก (5)+(7)
				60% เข้า สรจ 35% คจ 15% วป 10% (3)	40% เข้า ทุกหน่วยงาน หลักเท่าๆ กัน (4)		จำนวน คน (6)	รับต้นทุน 11.940 เข้าทุก หน่วยงานหลัก ตามจำนวนคน (7)	
1. สำนักการเงินการคลัง	สกก	1.867			0.160	2.027	34	0.166	2.193
2. สำนักบริหารการรับ - จ่ายเงินภาครัฐ	สรจ	22.967		1.262		24.229	411	2.009	26.238
3. สำนักงานคลังจังหวัด	คจ	127.292	5.923	0.541		133.756	1.598	7.810	141.566
4. สำนักมาตรฐานด้านกฎหมายและระเบียบการคลัง	สกกม	5.593			0.160	5.753	111	0.543	6.295
5. สำนักความรับผิดชอบทางแพ่ง	สรพ	3.270			0.160	3.430	79	0.386	3.816
6. กลุ่มงานพัฒนาระบบลูกจ้าง	กพจ	1.031			0.160	1.191	14	0.068	1.259
7. สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ	สปร								
7.1 กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ	มบ	1.558			0.080	1.638	13	0.064	1.701
7.2 กลุ่มระบบบัญชีภาครัฐ	รบ	1.017			0.080	1.097	14	0.058	1.156
7.3 กลุ่มวิเคราะห์และประมวลบัญชีแผ่นดิน	วป	2.693		0.361		3.054	46	0.225	3.279
8. กลุ่มงานพัฒนาเงินนอกงบประมาณ	กพน	1.731			0.160	1.891	34	0.166	2.057
9. สำนักพัฒนามาตรฐานระบบพัสดุภาครัฐ	สมท	3.389			0.160	3.549	39	0.191	3.740
10. กลุ่มงานสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ	กสท	1.173			0.160	1.333	27	0.132	1.465
11. กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน	กสน	6.847			0.160	7.007	23	0.112	7.119
รวมหน่วยงานหลัก		180.427	5.923	2.163	1.442	189.956	2,443	11.940	201.896

การปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนเข้าหน่วยงานหลัก

ชื่อหน่วยงานสนับสนุน	ชื่อย่อ	ยอด ยกมา (1)	โอน ต้นทุน สข.เข้า คจ. (2)	กระจายต้นทุนของศทส.		กระจาย ต้นทุน ของ หน่วยงาน สนับสนุน อื่นๆ (6)	จำนวน คน (6)	อธิบายเกณฑ์การปันส่วน ต้นทุนหน่วยงานสนับสนุน ให้หน่วยงานหลัก
				แบ่ง 60% ให้ สรจ 35% คจ 15% วป 10% (3)	แบ่ง 40% ให้ ทุกหน่วยงาน หลัก (4)			
1. ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ	ศทส	3.606		(2.163)	(1.442)	-	70	1. ต้นทุนศทส. จำนวน
2. กลุ่มงานพัฒนาระบบบริหาร	กพบ	0.388				(0.388)	3	3,605,725.16 บาท
3. หน่วยงานตรวจสอบภายใน	ตสน	0.346				(0.346)	6	1.1 แบ่ง 60% = 2.163
4. สำนักงานเลขานุการกรม	สส	4.429				(4.429)	101	ให้ สรจ. 35% = 1.262
5. กองการเจ้าหน้าที่	กจ	0.965				(0.965)	27	ให้ คจ. 15% = 0.541
6. กลุ่มงานประเมินผลระบบการคลัง	กปผ	0.301				(0.301)	4	ให้ วป. 10% = 0.301
7. กองพัฒนามหาวิทยากรบุคคล	พบ	3.849				(3.849)	21	1.2 แบ่ง 40% = 1.442
8. สำนักงานคลังเขต	สข	5.923	(5.923)			-		ให้หน่วยงานหลักอื่นๆ เท่าๆ กัน
9. ฝ่ายประชาสัมพันธ์	ปชส	0.162				(0.162)	4	
10. สำนักงานผู้บริหารระดับสูง	บริหาร	1.266				(1.266)	19	2. กระจายต้นทุนรวมของ
11. กลุ่มแผนงาน	ก.แผน	0.233				(0.233)	6	หน่วยงานสนับสนุนอื่นให้
รวมหน่วยงานสนับสนุน		21.469	(5.923)	(2.163)	(1.442)	(11.940)	261	หน่วยงานหลักตามจำนวน
								คนของหน่วยงานหลัก

ขั้นตอนที่ 6 คำนวณหาดัชนีทุนกิจกรรมและดัชนีทุนผลผลิต โดยที่หน่วยงานตัวอย่างได้กำหนดให้มี 7 กิจกรรม และ 4 ผลผลิต รวมทั้งได้กำหนดการเชื่อมโยงดัชนีทุนตามหน่วยงานเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตไว้แล้ว ตามที่ปรากฏในเอกสารงบประมาณ ปี 2547 ในขั้นตอนนี้ จึงเป็นการนำข้อมูลดัชนีทุนรวมของแต่ละหน่วยงานหลัก เชื่อมโยงเข้าสู่กิจกรรม โดยใช้หลักความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยดำเนินงานกับกิจกรรมและผลผลิต ว่าแต่ละหน่วยดำเนินงานมีส่วนในการใช้ดัชนีทุนเพื่อทำกิจกรรมนั้นในการสร้างผลผลิตเท่าไร

เมื่อดำเนินการตามขั้นตอนที่ 6 แล้ว ทำให้ทราบดัชนีทุนของแต่ละกิจกรรมและสามารถเชื่อมโยงไปสู่ดัชนีทุนของแต่ละผลผลิตด้วย ตามที่แสดงไว้ในตารางที่ 7 และสรุปผลเป็นดัชนีทุนกิจกรรมและดัชนีทุนผลผลิต ตามที่แสดงไว้ในตารางที่ 8

ในการคำนวณหาดัชนีทุนต่อหน่วยผลผลิต สามารถทำได้โดยนำดัชนีทุนผลผลิตที่คำนวณได้จากตารางที่ 8 มาหารด้วยจำนวนผลผลิตที่ผลิตได้จริงในช่วง 3 เดือน จะทำให้ได้ผลการคำนวณดัชนีทุนต่อหน่วยผลผลิต ตามที่แสดงไว้ในตารางที่ 9

ตารางที่ 7 การคิดต้นทุนกิจกรรมโดยการกระจายต้นทุนจริงของหน่วยงานหลักเข้าสู่กิจกรรม

หน่วย : ล้านบาท

หน่วยงาน	ต้นทุนของ หน่วยงาน หลัก	กิจกรรม ที่ 1	กิจกรรม ที่ 2	กิจกรรม ที่ 3	กิจกรรม ที่ 4	กิจกรรม ที่ 5	กิจกรรม ที่ 6	กิจกรรม ที่ 7	หมายเหตุ
สกก.	2.193	0.160					2.033		กิจกรรม 1 การจัดทำวิเคราะห์ พัฒนาระบบเทคโนโลยี
สรจ.	26.238	1.262					24.976		เพื่อบริหารงานด้านเศรษฐกิจการค้า
คจ.	141.566	0.541					139.325	1.700	
สกก.	6.295	0.160			6.060			0.075	กิจกรรม 2 บริหารงานด้านสวัสดิการรักษาทะเล
สรพ.	3.816	0.160			3.656				กิจกรรม 3 บริหารงานเงินนอกงบประมาณ
กพจ.	1.259	0.160			1.099				
สปร.									กิจกรรม 4 กำกับ ดูแล ควบคุมมาตรฐานกฎหมาย ระเบียบ
มบ.	1.701	0.080			1.455			0.166	การค้า บัญชี พัสดุ ลูกจ้าง
รบ.	1.166	0.080			0.942			0.144	
วป.	3.279	3.279							กิจกรรม 5 กำกับตรวจสอบภายใน
กพท.	2.057	0.160		1.897					
สพท.	3.740	0.160			3.558			0.022	กิจกรรม 6 บริหารรับ-จ่ายเงินงบประมาณ เงินนอกฯ
กสท.	1.465	0.160	1.305						บริหารเงินสด งานสนับสนุนด้านต่างๆ
กสน.	7.119	0.160				6.897		0.062	
รวม	201.895	6.524	1.305	1.897	16.770	6.897	166.334	2.169	กิจกรรม 7 การพัฒนาทรัพยากรบุคคล

6.524

19.971

6.897

168.503

ผลผลิต 1

ผลผลิต 2

ผลผลิต 3

ผลผลิต 3

เป็นศูนย์ข้อมูล

กำกับ ดูแลการค้า

กำกับ ดูแลการ

การบริหารการเงินการค้า

สารสนเทศการค้า

การบัญชี พัสดุ

ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 8 ต้นทุนกิจกรรมและต้นทุนผลผลิต

กิจกรรม	ต้นทุนกิจกรรม (บาท)	ผลผลิต	ต้นทุนผลผลิต (บาท)
1. การจัดทำ วิเคราะห์และพัฒนาระบบเทคโนโลยี เพื่อการบริหารทางด้านเศรษฐกิจการคลัง	6,523,932.75	1. การเป็นศูนย์ข้อมูลสารสนเทศการคลัง	6,523,932.75
2. การบริหารงานทางด้านสวัสดิการวิทยาพยาบาล	1,304,630.01	2. การกำกับดูแลการคลัง การบัญชีการพัสดุ	19,971,102.91
3. การบริหารงานเงินนอกงบประมาณ	1,896,851.24		
4. กำกับ ดูแล ควบคุมทางด้านมาตรฐานด้านกฎหมายและระเบียบการคลังการบัญชี	16,769,621.66		
5. กำกับดูแลงานด้านการควบคุมภายในและการตรวจสอบภาครัฐ	6,897,338.04	3. การกำกับดูแลการตรวจสอบภายใน	6,897,338.04
6. การบริหารการรับ – จ่ายเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การบริหารเงินสดภาครัฐ งานสนับสนุนด้านต่างๆ	116,334,380.42	4. การบริหารการเงินการคลัง	168,503,045.00
7. การพัฒนาทรัพยากรบุคคล	2,168,664.58		

ตารางที่ 9 การคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

ผลผลิต	ต้นทุนผลผลิต (บาท)	จำนวนผลผลิต 3 เดือน	ต้นทุนต่อ 1 หน่วยผลผลิต (บาท)
1. การเป็นศูนย์ข้อมูล สารสนเทศการคลัง	6,523,932.75	51 รายงาน 2 ระบบ <hr/> รวม 53 หน่วย	$\frac{6,523,932.75}{53}$ = 123,093.07
2. การกำกับดูแล การคลัง การบัญชี การพัสดุ	19,971,102.91	5,814 รายการ - ระบบ <hr/> รวม 5,814 หน่วย	$\frac{19,971,102.91}{5,814}$ = 3,435.00
3. การกำกับดูแลการ ตรวจสอบภายใน	6,897,338.04	15 รายการ - ระบบ <hr/> รวม 15 หน่วย	$\frac{6,897,338.04}{15}$ = 459,822.53
4. การบริหารการคลัง	168,503,045	190,445 รายการ - ระบบ <hr/> รวม 190,445 หน่วย	$\frac{168,503,045}{190,445}$ = 884.78