

---

**การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต**

---

**เอกสารเผยแพร่ความรู้**

---

โดย กลุ่มงานบัญชี กองคลัง  
สป.มท.

---



พวกเราชาว สป.มท. มาทำความรู้จัก

“การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต”

กันเถอะครับ !!! ^ \_ ^

### 1. ความเป็นมาและความสำคัญ

ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 หมวด 4 การบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจ มาตรา 21 กำหนดว่า [วรรคแรก] ให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ละประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กรมบัญชีกลางกำหนด [วรรคสอง] ให้ส่วนราชการคำนวณรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะที่รับผิดชอบตามระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนดและรายงานให้สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และ ก.พ.ร. ทราบ [วรรคสาม] ให้ส่วนราชการทำการเปรียบเทียบรายจ่ายต่อหน่วย และจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะดังกล่าวเสนอสำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และ ก.พ.ร. ทราบ และหากไม่มีการทักท้วงใด ๆ จากทั้ง 3 หน่วยงาน เกี่ยวกับแผนดังกล่าวภายใน 15 วัน ให้ส่วนราชการดำเนินการตามแผนการลดต้นทุน หรือรายจ่ายนั้น เพื่อปรับปรุงการทำงานต่อไป ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา ดังกล่าว สป.มท. จึงมีหน้าที่จัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะและแผนการลดค่าใช้จ่ายของงานบริการสาธารณะให้แล้วเสร็จตามระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด

### 2. วัตถุประสงค์ของการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต

- 2.1 พัฒนาการบริหารจัดการทางการเงินที่ดี ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance)
- 2.2 เพิ่มความรับผิดชอบต่อสาธารณะ (Accountability)
- 2.3 เพิ่มความสามารถในการตัดสินใจในการบริหารจัดการ
- 2.4 วัดผลการดำเนินงาน

### 3. ความหมายและคำจำกัดความ

การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับใบอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้บัญญัติว่า “ การบัญชีต้นทุน เป็นสาขาหนึ่งของการบัญชีเกี่ยวกับการจำแนก การบันทึก การปันส่วน การสรุป และการรายงาน รวมทั้งการประมาณการต้นทุนหรือต้นทุนที่คาดไว้ การบัญชีต้นทุนจะรวมถึงวิธีการออกแบบและจัดระบบต้นทุน การแบ่งแยกต้นทุน เช่น การแบ่งแยกตามแผนกกิจกรรมหรือผลผลิต การเปรียบเทียบต้นทุน เช่น

การเปรียบเทียบต้นทุนจริงกับต้นทุนมาตรฐานหรือต้นทุนที่ประมาณไว้ รวมทั้งการเสนอและให้ความหมายของข้อมูลแก่ผู้บริหาร เพื่อใช้เป็นเครื่องช่วยในการควบคุมการปฏิบัติงานทั้งในปัจจุบันและอนาคต ”

### ความหมายและคำจำกัดความ (ต่อ)

- ❁ **ผลผลิต (Output)** หมายถึง ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก
- ❁ **งานบริการสาธารณะ (Public Service)** หมายถึง ผลผลิตของหน่วยงานภาครัฐ ที่มุ่งเน้นประโยชน์สุขแก่ประชาชน
- ❁ **ศูนย์ต้นทุน (Cost Center)** หมายถึง หน่วยงานภายในส่วนราชการที่กำหนดขึ้นตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ เช่น สำนัก ศูนย์ กอง แต่ละหน่วยงานจะมีการดำเนินกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนในการผลิต
- ❁ **หน่วยงานหลัก (Functional Cost Center)** หมายถึง หน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต หรือมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตของหน่วยงาน
- ❁ **หน่วยงานสนับสนุน (Support Cost Center)** หมายถึง หน่วยงานที่ทำหน้าที่ให้บริการกับหน่วยงานหลัก หรือทำงานสนับสนุน
- ❁ **ผลผลิตหลัก** หมายถึง ผลผลิตตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงผลผลิตอื่นที่นอกเหนือจากเอกสารงบประมาณ ที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ
- ❁ **ผลผลิตย่อย** หมายถึง ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก กำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของหน่วยงาน และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตระหว่างปีของหน่วยงานเองและเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานอื่นได้
- ❁ **กิจกรรมหลัก** หมายถึง กิจกรรมตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงกิจกรรมอื่นที่นอกเหนือจากเอกสารงบประมาณ ที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ
- ❁ **กิจกรรมย่อย** หมายถึง กิจกรรมของหน่วยงาน ซึ่งหน่วยงานกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรม และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมระหว่างปีของหน่วยงานเองรวมทั้งเปรียบเทียบกับหน่วยงานอื่นได้
- ❁ **ต้นทุน (Cost)** หมายถึง รายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ ซึ่งอาจเป็นเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือการก่อหนี้ผูกพัน ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าและบริการ
- ❁ **ต้นทุนทางตรง (Direct Cost)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุเข้าสำนัก ศูนย์ กอง ที่เป็นผู้ผลิตผลผลิตได้อย่างเจาะจงว่าใช้ไปเท่าไรในการผลิตผลผลิตใด เช่น เงินเดือน ค่าวัสดุที่ใช้ในการทำงานเพื่อผลิตผลนั้นโดยตรง เป็นต้น
- ❁ **ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost)** หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่หลาย ๆ สำนัก ศูนย์ กอง ใช้ร่วมกันในการผลิตผลผลิต ไม่เป็นค่าใช้จ่ายเฉพาะของ Cost Center ใดเพียงแห่งเดียว เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าจ้างวิจัย ค่าบำรุงรักษาอาคาร เป็นต้น
- ❁ **การปันส่วนต้นทุน (Allocation)** หมายถึง การแบ่งส่วนค่าใช้จ่ายไปยังกิจกรรม กระบวนการผลิต การดำเนินงาน หรือผลผลิตตามเกณฑ์ต่าง ๆ

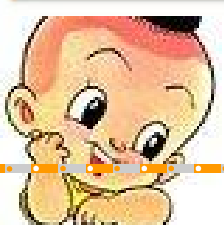
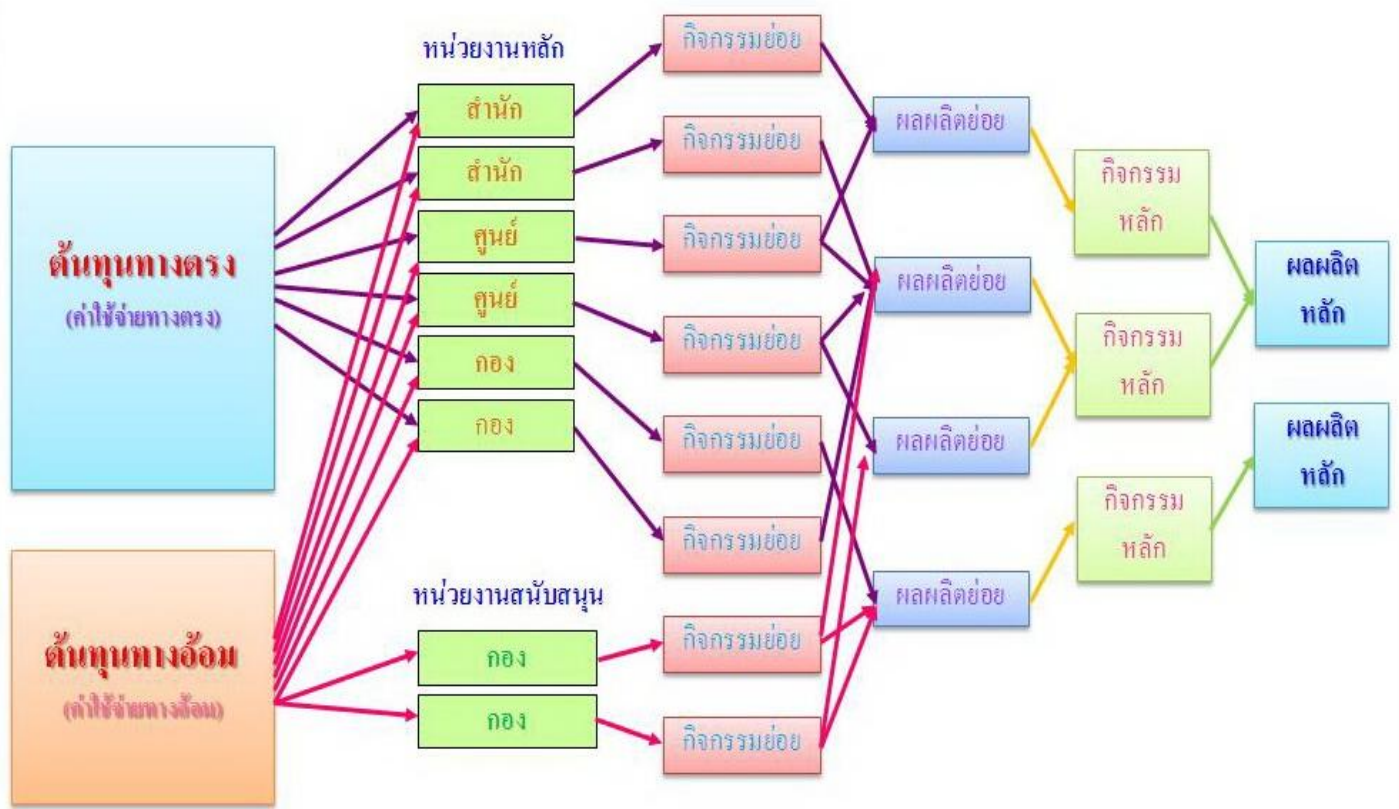
☀ **ต้นทุนรวม (Full Cost) หมายถึง** ผลรวมของต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการผลิตผลผลิตของหน่วยงาน โดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งเงินทุน และเป็นการคำนวณจากตัวเลขค่าใช้จ่ายที่บันทึก**บัญชีตามเกณฑ์คงค้าง** \* \*

\* \* **บัญชีตามเกณฑ์คงค้าง** หมายถึง หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้รับรู้เมื่อมีรายการและเหตุการณ์เกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด

**4. แนวคิดในการจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต**

**แนวคิดในการจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของ สป.มท. คือ** ต้องการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ให้ได้ใกล้เคียงกับความจริงให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและประโยชน์ในการประเมินผล ความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง ซึ่งตัวเลขที่นำมาคำนวณต้นทุนมาจากค่าใช้จ่ายทั้งที่เป็นเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ โดยการจัดทำต้นทุนของ สป.มท. เป็นการผสมผสานระหว่างการจัดทำต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม และเชื่อมโยงต้นทุนของหน่วยงานภายใน เช่น สำนัก ศูนย์ กอง เข้ากับกิจกรรมและผลผลิตของส่วนราชการ การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตจะเริ่มจากการกำหนดผลผลิตหลักและกิจกรรมหลักในภาพรวมก่อน แล้วกำหนดว่าหน่วยงานใดควรเป็นหน่วยงานหลักหรือหน่วยงานใดควรเป็นหน่วยงานสนับสนุน หลังจากนั้นนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดของส่วนราชการมาวิเคราะห์ว่ามีค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ค่าใช้จ่ายใดเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อม แล้วนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดของ สป.มท. มากระจายเข้าสู่หน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน กิจกรรมย่อย ผลผลิตย่อย กิจกรรมหลัก และผลผลิตหลักต่อไป รายละเอียดดังแผนภาพ

**แผนภาพแสดงขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต**





**!!! สำคัญ !!!** ในการวิเคราะห์และกำหนดผลผลิตย่อย กิจกรรมย่อย และหน่วยนับ คือ จะต้องมีควมสม่ำเสมอ และสามารถวัดเปรียบเทียบได้ในแต่ละปี ทั้งภายในหน่วยงาน และภายนอกหน่วยงาน

- กำหนดผลผลิตทั้งหมดของส่วนราชการ
- ระบุต้นทุนรวม (Full Cost) ของส่วนราชการ ซึ่งเป็นต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมดที่ใช้ในการสร้างผลผลิต
- ระบุต้นทุนทางตรง ซึ่งเป็นต้นทุนที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตผลผลิต
- ระบุต้นทุนทางอ้อมที่ไม่สัมพันธ์โดยตรงกับการผลิตผลผลิต และกำหนดเกณฑ์ปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าผลผลิต
- รวมต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม ได้ต้นทุนของผลผลิต



## 6. การจัดทำแผนลดต้นทุน

เมื่อ สป.มท. กำหนดต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตได้ทุกผลผลิตแล้ว ให้นำข้อมูลแต่ละผลผลิตของปีปัจจุบันไปเปรียบเทียบกับข้อมูลค่าใช้จ่ายของผลผลิตประเภทเดียวกันของปีก่อน หากรายการใดมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นมากกว่าปกติ จะทำการวิเคราะห์ที่ลดลงไปถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลผลิตนั้นว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่เสียค่าใช้จ่ายสูงและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ที่ชัดเจน ก็จะนำมาจัดทำแผนการลดต้นทุนต่อหน่วยของงานบริการประจำปี และขอความร่วมมือจากหน่วยงานในสังกัดทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ให้ดำเนินการลดต้นทุนตามแผนการลดต้นทุนต่อไป

## 7. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

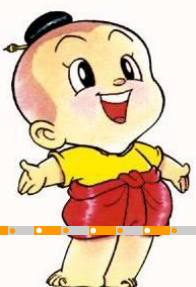
- ทำให้ทราบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตในรอบปีที่ผ่านมา
- ใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศผลการดำเนินงานให้กับผู้บริหารทุกระดับใช้วัดผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน
- สามารถนำข้อมูลที่ได้ไปพิจารณาปรับปรุงกระบวนการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน หรือกิจกรรมในการปฏิบัติงาน เพื่อลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดคุณค่า
- หน่วยงานในสังกัด สป.มท. สามารถกำหนดกิจกรรม / โครงการตามโครงสร้าง ภารกิจที่รับผิดชอบส่งให้ กองคลัง สป. ได้อย่างครบถ้วนถูกต้อง

“การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต” จะสำเร็จและมีประสิทธิภาพได้นั้น ต้องอาศัยความร่วมมือจากหน่วยงานในสังกัด สป.มท. ทุกหน่วยงาน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องสร้างความรู้ ความเข้าใจ ในเรื่องต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต เพื่อเป็นพื้นฐานในการนำไปปรับใช้เพื่อวางแผนลดค่าใช้จ่ายต่อหน่วยได้ และส่งผลให้เกิดการบริหารราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

## หนังสืออ้างอิง

“การจัดทำบัญชีต้นทุน” 2549. สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ.

“การคำนวณต้นทุนผลผลิตของส่วนราชการ” 2553. สถาบันพัฒนาบุคลากรด้านการคลังและบัญชีภาครัฐ ร่วมกับ สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ กรมบัญชีกลาง.



❖ ท่านสามารถศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมได้จากห้องสมุด ชั้น 2 อาคารสถาบันดำรงราชานุภาพ  
สำนักงานปลัดกระทรวงมหาดไทย ... ครับ ^^