บทที่ 2
แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้กล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนแรกกล่าวถึงแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับต้นทุนและระบบต้นทุนกินกรรมและแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิต และส่วนที่สองกล่าวถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับต้นทุนและระบบต้นทุนกิจกรรม

ในการศึกษาเรื่องนี้มีแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ต้นทุนการผลิต ระบบต้นทุนกิจกรรม และแนวคิดในการคำนวณต้นทุนผลผลิต ดังนี้

2.1.1 ทฤษฎีต้นทุนการผลิต (ดวงมณี โกมารทัต, 2546: 35-217)

ในการดำเนินกิจกรรมการผลิตสินค้าจำเป็นต้องมีการคำนวณต้นทุนต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) โดยประกอบด้วยต้นทุนวัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

1) วัตถุดิบ (Materials) คือ วัตถุดิบที่นำมาใช้เป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการทำให้ผลิตภัณฑ์นั้นสำเร็จรูป ต้นทุนวัตถุดิบแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะคือ

วัตถุดิบทางตรง (Direct Materials) หมายถึง วัตถุดิบที่นำไปใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการโดยตรงสามารถคำนวณได้ง่ายว่าต้นทุนที่รวมอยู่ในผลิตภัณฑ์สินค้าหนึ่งหน่วยเป็นเท่าใดรวมทั้งจัดเป็นวัสดุส่วนใหญ่ที่ใช้ในการผลิตสินค้าชนิดนั้น ๆ

วัตถุดิบทางอ้อม (Indirect Materials) หมายถึงวัตถุดิบที่เกี่ยวข้องโดยทางอ้อมกับการผลิตสินค้า แต่ไม่ใช่วัตถุดิบหลักหรือวัตถุดิบส่วนใหญ่ ซึ่งจะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอย่างหนึ่ง

2) ค่าแรง (Labor) คือ ค่าจ้างหรือผลตอบแทนที่จ่ายให้แก่คนงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยตรง การจ่ายค่าแรงมีหลายลักษณะ เช่น ค่าแรงรายเดือน ค่าแรงรายชั่วโมง ค่าแรงรายหน่วยสินค้า ซึ่งโดยปกติจะแยกค่าแรงเป็น 2 ประเภท ดังนี้

ค่าแรงทางตรง (Direct Labor) คือ ค่าแรงที่ต้องเกิดขึ้นเพื่อการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือเป็นค่าแรงที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้านั้น ๆ โดยตรงและสามารถคำนวณต้นทุนค่าแรงที่ใช้ในการผลิตสินค้าแต่ละหน่วยได้โดยง่ายค่าแรงทางอ้อม

(Indirect Labor) คือค่าแรงที่ไม่ได้ใช้หรือไม่ได้เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าโดยตรง ซึ่งค่าแรงทางอ้อมจะถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิต

3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead) หมายถึง แหล่งรวบรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าซึ่งนอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงหรือค่าแรงทางตรงได้ อันเป็นการจ่ายเพื่อให้การผลิตเป็นไปได้ หรือเป็นไปด้วยความสะดวกขึ้น ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการผลิตจึงถือเป็นที่รวมของค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อมต่างๆในบางกรณีเรียกว่าค่าใช้จ่ายโรงงาน โสหุ้ยการผลิต ต้นทุนผลิตทางอ้อม เป็นต้น

การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตจะต้องพิจารณาถึงหน่วยที่มีความสัมพันธ์กับการผลิต ซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาและตัดสินใจก่อนว่ากิจการต้องการใช้อัตราค่าใช้จ่ายในการผลิตในการคิดเข้าในตัวสินค้า หรือชิ้นงานอย่างไร หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณ คือ

อัตราค่าใช้จ่ายการผลิตต่อหนึ่งชั่วโมงแรงงานทางตรง (Direct Labor Hours)

$$\text{อัตราค่าใช้จ่ายการผลิต} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายการผลิตโดยประมาณ}}{\text{ชั่วโมงแรงงานทางตรง}}$$

คิดค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ตามเวลาที่ใช้ไปในการผลิต มีหลักการเดียวกับเกณฑ์หน่วยผลผลิต อย่างไรก็ตามการที่กิจการจะทราบจำนวนชั่วโมงแรงงานทางตรงได้ต้องมีการจดบันทึก ทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายสูง

เนื่องจากทั้งวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงเป็นส่วนประกอบของต้นทุนหลักที่นำคิดเข้ากับตัวสินค้าโดยตรง จึงเรียกผลรวมของต้นทุนวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรงว่าเป็นต้นทุนขั้นต้น (Prime Cost) และเรียกผลรวมของต้นทุนค่าแรงงานทางตรงกับค่าใช้จ่ายในการผลิตเป็นต้นทุนแปรสภาพหรือต้นทุนเปลี่ยนสภาพ (Conversion Cost) ซึ่งหมายถึงต้นทุนที่ใช้ในการเปลี่ยนสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป

2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับระบบต้นทุนกิจกรรม (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2544)

ระบบต้นทุนกิจกรรม คือ กิจกรรมใดเป็นผู้ใช้ทรัพยากร กิจกรรมนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระต้นทุน ซึ่งวิธีการในการคิดต้นทุนให้กับกิจกรรมนั้นจะต้องอาศัยความสัมพันธ์ของตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ในการปันส่วนเข้ากิจกรรมแล้วจึงคิดต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost Object)

วิธีการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีขั้นตอนดังนี้

1) การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม (Activity Analysis) การวิเคราะห์กิจกรรมเป็นขั้นตอนการแบ่งการดำเนินงานทางธุรกิจขององค์กรเพื่อให้สามารถระบุกิจกรรมที่ เกี่ยว้องได้

เช่น การดำเนินธุรกิจด้านการผลิตจะประกอบกิจกรรมการสั่งซื้อวัตถุดิบ การเคลื่อนย้ายวัตถุดิบ การจัดเตรียม การผลิต การประกอบชิ้นส่วนและการตรวจสอบคุณภาพ เป็นต้น กิจกรรมเหล่านี้จะมีประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้บริหาร เพื่อลดต้นทุนการผลิตจากการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ

การวิเคราะห์คุณค่ากิจกรรม

การวิเคราะห์กิจกรรมนอกจากจะทราบถึงกิจกรรมต่าง ๆ แล้ว เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานต่อไป ควรมีการวิเคราะห์และระบุว่ากิจกรรมนั้นเป็นกิจกรรมที่ เพิ่มคุณค่า (Value-Added Activity) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า (Non-Value Added Activity)

กิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า หมายถึง กิจกรรมที่ทางองค์กรตระหนักว่ามีคุณค่าต่อการดำเนินกิจการไม่สามารถตัดออกได้แต่กิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเป็นกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใด ๆ จึงควรลดหรือตัดออกโดยเร็วเพราะจะส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น

การวิเคราะห์กิจกรรมลักษณะดังกล่าวนี้เป็นการวัดถึงประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่ช่วยให้ผู้บริหารพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยจะให้ความสนใจกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า และทำการกำจัดกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า เนื่องจากกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่าเป็นกิจกรรมที่ทำให้ต้นทุนสูงขึ้นโดยไม่จำเป็น

2) การระบุต้นทุนกิจกรรม

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรที่ ใช้ในกิจกรมต่างๆ ซึ่งได้แก่ วัตถุดิบแรงงาน ค่าล่วงเวลา ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร ค่าบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ โดยปกติต้นทุนของทรัพยากรที่เกิดขึ้นจะบันทึกตามรหัสบัญชี (Cost Element) การคำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นการจัดสรรต้นทุนตามรหัสบัญชีเข้าสู่กิจกรรมก่อน ถ้าต้นทุนตามรหัสบัญชีใดเกิดจากการทำกิจกรรมเพียงกิจกรรมเดียวจะสามารถระบุหรือจัดสรรต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมนั้นได้โดยตรง แต่ในกรณีที่ต้นทุนตามรหัสบัญชีใด เกิดจากการกระทำกิจกรรมหลายกิจกรรม จึงต้องปันส่วนต้นทุนนั้นเข้าสู่กิจกรรม ตามเกณฑ์ที่มีความสัมพันธ์กับการเกิดขึ้นของต้นทุนนั้น ตัวอย่างการกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุน จำแนกตามประเภทของทรัพยากรแสดงดังตาราง 1

1. การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านบุคลากร ในการกระจายค่าใช้จ่ายในด้านบุคลากรส่วนใหญ่จะใช้เกณฑ์จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงาน โดยการกระจายค่าใช้จ่ายในด้านบุคลากรแต่ละประเภทต่อเดือน จะเก็บข้อมูลระยะเวลาทำงานที่ใช้ทั้งหมดในการทำกิจกรรมนั้นๆ ในหนึ่งเดือนโดยมีหน่วยเป็นชั่วโมง จากนั้นจึงคำนวณหาสัดส่วนจำนวนชั่วโมงปฏิบัติงานในหนึ่งเดือน ต่อเวลาการทำงานทั้งหมดของแต่ละกิจกรรม

2. การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านพื้นที่เกณฑ์การกระจายค่าใช้จ่ายพื้นที่จะใช้พื้นที่ที่ใช้งาน โดยดูว่าในแต่ละกิจกรรมใช้พื้นที่ในการปฏิบัติงานเท่าไร โดยหลักการควรจะทำการวัดพื้นที่ที่ใช้จริงและคำนวณออกมาเป็นสัดส่วนพื้นที่ที่ใช้ในการทำงานของแต่ละกิจกรรม

3. การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านเครื่องจักรอุปกรณ์ การกระจายต้นทุนด้านเครื่องจักรอุปกรณ์จะใช้เกณฑ์จำนวนชั่วโมงการใช้งาน ถ้าเป็นเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ร่วมกันในหลายกิจกรรมจะแบ่งตามชั่วโมงใช้งานจริง

4. การกำหนดเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านวัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลือง สำหรับเกณฑ์การกระจายต้นทุนด้านวัสดุใช้งานและวัสดุสิ้นเปลืองจะต้องคำนวณตามปริมาณวัสดุที่ใช้จริง เช่น กี่แผ่น กี่กิโลกรัม กี่ชิ้น เป็นต้น โดยแยกไปตามแต่ละกิจกรรม ถ้าเป็นสิ้นเปลืองที่ใช้ร่วมกันหลายกิจกรรมก็ต้องคำนวณตามสัดส่วนที่ใช้จริงในแต่ละกิจกรรม

3) การกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ตัวผลักดันต้นทุน คือ เหตุการณ์ หรือปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนรวมของกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไปกล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ ตัวผลักดันต้นทุนคือปัจจัยหรือสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุน และการปฏิบัติกิจกรรมและกระบวนการต่าง ๆ ตามมาแต่ละกิจกรรมอาจมีตัวผลักดันต้นทุนได้มากกว่า 1 ชนิด การวิเคราะห์ตัวผลักดันต้นทุนจะเน้นการระบุสาเหตุ หรือต้นตอที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรมนั้นๆ ขึ้น (Root Cause) พึงระลึกเสมอว่า ตัวผลักดันต้นทุนและตัววัดผลได้จากการประกอบกิจกรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน ตัวผลักดันต้นทุนจะเกิดขึ้นก่อนการปฏิบัติกิจกรรมเสมอ และมักไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของพนักงานที่ปฏิบัตินั้นๆ

4) การคำนวณต้นทุนเข้าสู่ผลผลิตภัณฑ์

ตามระบบต้นทุนกิจกรรมถือว่ากิจกรรมเป็นสิ่งที่ทำให้เกิดต้นทุน ส่วนผลิตภัณฑ์หรือบริการเป็นผลที่ได้รับจากการกระทำกิจกรรม การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์หรือต้นทุนการให้บริการ จึงต้องทราบว่าผ่านกิจกรรมใดบ้าง แล้วจึงกำหนดตัวผลักดันต้นทุนกิจกรรมและคำนวณอัตราต้นทุนกิจกรรม

2.1.3 แนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิต (สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ, กรมบัญชีกลาง, 2551: ออนไลน์)

สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง ได้จัดทำแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิตประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 มีแนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตให้ส่วนราชการใช้เป็นแนวทาง ประกอบด้วย คำศัพท์ที่เกี่ยวข้องในการคำนวณต้นทุนผลผลิต และ แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต ดังนี้

1) คำศัพท์ที่เกี่ยวข้องในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

ผลผลิตหลัก หมายถึง ผลผลิตตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงผลผลิตอื่นที่นอกเหนือจากเอกสารงบประมาณที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจจะไม่ได้ใช้เงินในงบประมาณในการผลิตผลผลิต

ผลผลิตย่อย หมายถึง ผลิตภัณฑ์หรือบริการที่หน่วยงานภาครัฐทำการผลิตและส่งมอบให้กับบุคคลภายนอก ซึ่งหน่วยงานกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตของหน่วยงาน และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตระหว่างปีของหน่วยงานเองและเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานอื่นได้ นำไปสู่การวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงาน และการประเมินประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน

กิจกรรมหลัก หมายถึง กิจกรรมตามเอกสารงบประมาณ รวมถึงกิจกรรมอื่นที่นอกเหนือจากเอกสารงบประมาณที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจจะไม่ได้ใช้เงินในงบประมาณในการดำเนินกิจกรรม

กิจกรรมย่อย หมายถึง กิจกรรมของหน่วยงาน ซึ่งหน่วยงานกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรม และสามารถเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมระหว่างปีของหน่วยงานเองและเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานอื่นได้ นำไปสู่การวัดผลการดำเนินงานของหน่วยงาน และการประเมินประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน

ศูนย์ต้นทุน หรือ หน่วยงาน หมายถึง หน่วยงานภายในส่วนราชการที่กำหนดขึ้นตามโครงสร้างการแบ่งส่วนราชการ ซึ่งแต่ละแห่งจะมีการดำเนินกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรหรือต้นทุนในการผลิตผลผลิต

ศูนย์ต้นทุนหลัก หรือ หน่วยงานหลัก หมายถึง ศูนย์ต้นทุนหรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต

ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน หรือ หน่วยงานสนับสนุน หมายถึง ศูนย์ต้นทุนหรือหน่วยงานที่ไม่มีหน้าที่โดยตรงในการสร้างผลผลิต แต่ทำหน้าที่ให้บริการศูนย์ต้นทุนอื่น

ต้นทุน หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินการก่อให้เกิดผลผลิตของหน่วยงาน โดยให้รวมทรัพยากรที่เกิดจากทุกแหล่งเงิน ไม่ว่าจะเป็นเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และงบกลาง

ต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่สามารถระบุได้โดยตรงว่าเป็นต้นทุนของศูนย์ต้นทุนใด

ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนได้ จำเป็นต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วนในการระบุต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

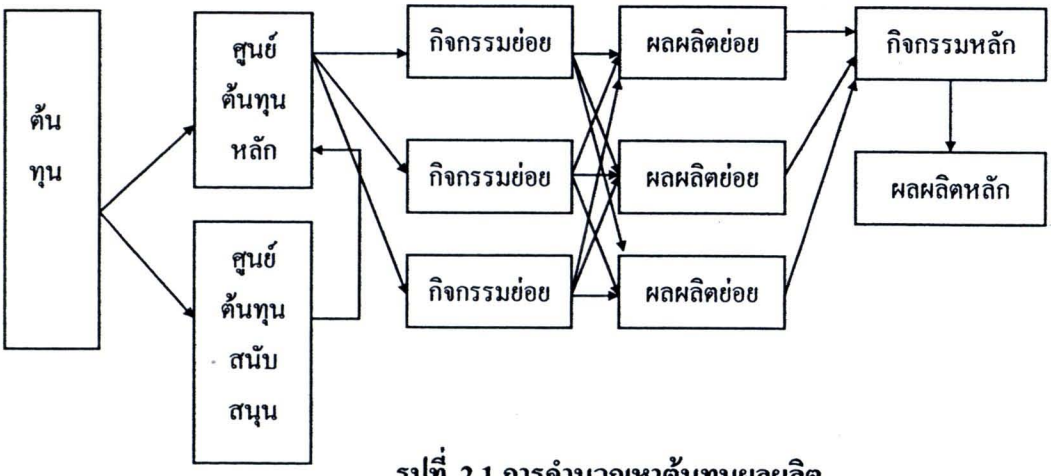
การวิเคราะห์และกำหนดผลผลิตย่อยและกิจกรรมย่อย ในการพิจารณากำหนด**ผลผลิตย่อย**ต้องเป็นผลผลิตที่ส่งมอบให้กับบุคคลภายนอกที่มีความละเอียดในส่วนของชื่อผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ส่วนราชการดำเนินการผลิต รวมถึงต้องมีการกำหนดหน่วยนับให้เหมาะสม

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ทรัพยากรทั้งหมดที่หน่วยงานจ่ายไปเพื่อให้สามารถดำเนินงานในกิจกรรมดังกล่าวได้ ไม่ว่าจะเป็นเงินในงบประมาณเงินนอกงบประมาณ หรืองบกลาง

2) แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต

วิธีการจัดทำต้นทุนผลผลิต

ในการศึกษาครั้งนี้ นำแนวทางในการคำนวณต้นทุนผลผลิต มาใช้ร่วมกับระบบต้นทุนกิจกรรม มีขั้นตอนในการคำนวณต้นทุนผลผลิตการบริการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ของสำนักงานที่ดินจังหวัดลำปาง สาขาเสริมงาม โดยนำต้นทุนรวมมาปันส่วนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน โดยแยกเป็นศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน จากนั้นปันส่วนต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนสนับสนุน เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก นำต้นทุนที่ได้ปันส่วนเข้าสู่กิจกรรม และเชื่อมโยงไปถึงผลผลิต และต้นทุนผลผลิต ตามรูปที่ 2.1



รูปที่ 2.1 การคำนวณหาต้นทุนผลผลิต

1. วิเคราะห์และกำหนดผลผลิตและกิจกรรม พร้อมทั้งหน่วยนับ

วิเคราะห์ว่าผลผลิตของหน่วยงานคืออะไร มีกิจกรรมหลักอะไรบ้างที่กระทำให้ผลผลิตนั้นสำเร็จ และหน่วยนับของกิจกรรมพิจารณาจากตัวผลักดันกิจกรรม เช่น เงินเดือน เป็นชั่วโมงการทำงาน เป็นต้น

2. กำหนดศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน

ให้วิเคราะห์ศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน จากผลผลิตว่าผลผลิตที่ได้นั้น มีกิจกรรมในแผนกไหนมากที่สุด ให้แผนกนั้นเป็นศูนย์ต้นทุนหลัก และแผนกที่มีกิจกรรมประกอบร่วม หรือมีอยู่น้อย ให้เป็นศูนย์ต้นทุนสนับสนุน ซึ่งอาจมีมากกว่าหนึ่งแผนกก็ได้

3. คำนวณหาต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน

1. ให้พิจารณาว่าต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานก่อให้เกิดผลผลิต มีอะไรบ้าง และตัดต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานออกไป

2. ต้นทุนทางตรงจะถูกบันทึกเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนแล้ว ดังนั้นเราจะทราบต้นทุนของแต่ละศูนย์ต้นทุน

3. สำหรับต้นทุนทางอ้อมต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วน เพื่อระบุต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนในการพิจารณาเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนให้หน่วยงานกำหนดตามความเหมาะสมอย่างยุติธรรม โดยพิจารณาถึงปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนนั้นผันแปร เพื่อที่จะใช้เป็นตัวผลักดันต้นทุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

4. การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรม

การคำนวณต้นทุนกิจกรรมย่อยให้หน่วยงานนำต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุนโดยแยกประเภทตามแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา แล้วจึงปันส่วนต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อย ให้หน่วยงานใช้เกณฑ์การปันส่วนในการกระจายต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อยที่ศูนย์ต้นทุนนั้นดำเนินการ โดยให้แยกแสดงต้นทุนนั้นตามแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา ตัวอย่างเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อย เช่น เกณฑ์ภาระงาน หรือ เกณฑ์สัดส่วนการใช้วัสดุครุภัณฑ์

5. การคำนวณหาต้นทุนของผลผลิต

วิธีการคำนวณหาต้นทุนผลผลิตย่อยมี 2 วิธี

5.1 ในกรณีที่ส่วนราชการสามารถคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อยได้ ให้ปันส่วน ต้นทุนกิจกรรมย่อยเข้าสู่ผลผลิตย่อย โดยในการคำนวณให้แยกประเภทแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา

5.2 ในกรณีที่ส่วนราชการไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย ให้ปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก และปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักเข้าสู่ผลผลิตย่อย โดยในการคำนวณให้แยกประเภทแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา

6. การคำนวณหาต้นทุนของกิจกรรม

วิธีการคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมหลักมี 2 วิธี

6.1 ในกรณีที่ส่วนราชการสามารถคำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อยได้ ให้ปันส่วนต้นทุนผลผลิตย่อยเข้าสู่กิจกรรมหลัก โดยในการคำนวณให้แยกประเภทแหล่งของเงินและค่าเสื่อมราคา

6.2 ในกรณีที่ส่วนราชการไม่ได้คำนวณหาต้นทุนกิจกรรมย่อยทุกกิจกรรมย่อย ให้ใช้วิธีการคำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนผลผลิตแบบเดิม คือปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนสนับสนุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก และปันส่วนต้นทุนของศูนย์ต้นทุนหลักเข้าสู่กิจกรรมหลัก

7. การคำนวณหาต้นทุนของผลผลิต

การคำนวณต้นทุนผลผลิตหลักให้คำนวณจากต้นทุนกิจกรรมหลักตามเอกสารงบประมาณที่สัมพันธ์กับผลผลิต โดยเชื่อมโยงต้นทุนกิจกรรมหลักเข้าสู่ผลผลิตหลัก

ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของการบริการของสำนักงานที่ดินจังหวัดลำปาง สาขาเสริมงาม จะนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ประกอบกับหลักเกณฑ์ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของกรมบัญชีกลาง เพื่อให้ได้ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยของการบริการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ของสำนักงานที่ดินจังหวัดลำปาง สาขาเสริมงาม

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

กองแผนงาน มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (2547) ได้ดำเนินการพัฒนาการคำนวณต้นทุนต่อผลผลิตให้เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาระบบงบประมาณ พัสดุ การเงิน และบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายลักษณะ 3 มิติ โดยการคิดต้นทุนผลผลิตในแบบ Output Costing มีเป้าหมายให้ได้ผลลัพธ์ขั้นสุดท้ายเป็นต้นทุนผลผลิตของมหาวิทยาลัยตามพันธกิจหลัก กำหนดขึ้นตอนของการวิเคราะห์ไว้ดังนี้ ขั้นตอนที่ 1 กำหนดผลผลิตของมหาวิทยาลัยตามพันธกิจหลัก ขั้นตอนที่ 2 กำหนดแผนงานของมหาวิทยาลัยที่นำไปสู่ผลผลิตที่ต้องการคิดต้นทุน ขั้นตอนที่ 3 คิดค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายและทุกแหล่งงบประมาณที่เกิดขึ้นตามแผนงาน ขั้นตอนที่ 4 วิเคราะห์ต้นทุน ค่าใช้จ่ายทางตรงของหน่วยงานตามแผนงานและกระจายต้นทุนเข้าสู่ผลผลิตตามตัวผลักดันต้นทุนที่กำหนด

ขั้นตอนที่ 5 วิเคราะห์ต้นทุน ค่าใช้จ่ายทางอ้อมของหน่วยงานที่เกิดจากหน่วยงานสนับสนุน ขั้นตอนที่ 6 รวมต้นทุนค่าใช้จ่ายทางตรงและทางอ้อม เพื่อคำนวณหาต้นทุนผลิต ในปี 2547 มหาวิทยาลัยได้คำนวณต้นทุนผลผลิตของการผลิตบัณฑิตทุกหลักสูตรที่เปิดสอนในปีการศึกษา 2546 โดยใช้ข้อมูลทางการเงินจากระบบงบประมาณ พัสดุ การเงิน และบัญชีกองทุน โดยเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย ลักษณะ 3 มิติ ที่ทางมหาวิทยาลัยได้พัฒนาขึ้น ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลทางตรงจากระบบสารสนเทศทางการเงิน มิใช่การเก็บข้อมูลย้อนหลัง ทำให้ทราบงบรายจ่ายจริงได้อย่างถูกต้องตรวจสอบได้ มหาวิทยาลัยมุ่งเน้นการคิดต้นทุนต่อผลผลิตที่เกี่ยวกับการผลิตบัณฑิต ซึ่งเป็นภารกิจหลักของมหาวิทยาลัย เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานของมหาวิทยาลัย และคณะต่าง ๆ โดยผลลัพธ์ในการคำนวณต้นทุน จะทำให้ทราบถึงต้นทุนผลผลิตต่อรายวิชา ต่อหลักสูตร ในทุกระดับของมหาวิทยาลัย การคำนวณต้นทุนการผลิตบัณฑิตใช้วิธีการคิดต้นทุนหลักสูตรตามมิติแผนงาน

กรมทรัพยากรน้ำ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม (2553) ได้จัดทำรายงานสรุปผลการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ.2553 ตามแนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิตของกรมบัญชีกลาง โดยแสดงรายจ่ายในการดำเนินงานแยกตามประเภทของค่าใช้จ่าย และนำรายจ่ายของปีงบประมาณก่อนมาเปรียบเทียบว่าเพิ่มขึ้นและลดลงเป็นร้อยละ มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายเข้าตามศูนย์ต้นทุนตามกิจกรรมที่แบ่งเป็นกลุ่มและฝ่ายต่าง ๆ และวิเคราะห์เปรียบเทียบ นำค่าใช้จ่ายที่แบ่งไปสู่ศูนย์ต้นทุนเข้าสู่ผลผลิตหลักของกรมและวิเคราะห์เปรียบเทียบและจัดสรรต้นทุนเข้าสู่หน่วยกิจกรรมตามหลักเกณฑ์การจัดทำบัญชีต้นทุนผลผลิตเป็น 5 กิจกรรม ด้านการเงินและบัญชี ด้านการพัสดุ ด้านบริหารบุคคล ด้านพัฒนาทรัพยากรบุคคล ด้านการตรวจสอบภายใน ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร งานด้านตรวจสอบภายใน เพื่อนำผลที่ได้ไปเปรียบเทียบกับปีก่อนและหาปัจจัยที่ทำให้เพิ่มขึ้นหรือลดลง และหาแนวทางในการลดค่าใช้จ่าย

สำนักงานคลังจังหวัดจันทบุรี (2553) ได้จัดทำรายงานต้นทุนผลผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ.2553 โดยคำนวณต้นทุนผลผลิตเข้าสู่ผลผลิตโดยตรง ต้นทุนต่อหน่วยผลผลิต
มีขั้นตอนคือ การกำหนดผลผลิตและหน่วยนับ การกำหนดศูนย์ต้นทุน โดยแบ่งออกเป็นศูนย์ต้นทุนหลักและศูนย์ต้นทุนสนับสนุน ระบุค่าใช้จ่ายเข้าสู่ผลผลิตโดยตรง ระบุค่าใช้จ่ายเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนโดยตรง ปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้เข้าสู่ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน ปันส่วนต้นทุนของศูนย์สนับสนุนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนหลัก และปันส่วนต้นทุนศูนย์ทุนหลักเข้าสู่ผลผลิต นำต้นทุนผลผลิตที่คำนวณได้มาหารด้วยจำนวนหน่วยผลผลิต เป็นทุนต่อหน่วยผลผลิต

นำต้นทุนผลผลิตที่คำนวณได้มาวิเคราะห์แยกเป็นต้นทุนที่ควบคุมได้ และต้นทุนที่ควบคุมไม่ได้ นำปีก่อนมาเป็นปีฐาน เปรียบเทียบว่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงจำนวนเท่าใด เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ
ห้องสมุดงานวิจัย
วันที่ 7 พ.ย. 2555
เลขทะเบียน 250689
เลขเรียกหนังสือ