



คู่มือ

จัดทำต้นทุนหลักสูตร

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560



คำนำ

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วย “หลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546” มาตรา 21 กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนดขึ้นในแต่ละปีงบประมาณ และมาตรา 22 ให้มีการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจของรัฐที่ส่วนราชการดำเนินการอยู่ เพื่อประโยชน์ในการจัดตั้งงบประมาณในส่วนราชการปีต่อไป

เพื่อให้สอดคล้องกับตรวจประกันคุณภาพการศึกษาระดับคณะและระดับหลักสูตร ตามเกณฑ์การประเมินคุณภาพในปี 2560 ตัวบ่งชี้ที่ 5.1 ข้อ 2 ให้ทุกคณะดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินที่ประกอบไปด้วยต้นทุนต่อหน่วยในแต่ละหลักสูตร สัดส่วนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนานักศึกษา อาจารย์ บุคลากร การจัดการเรียนการสอนอย่างต่อเนื่องเพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการบริหารหลักสูตร ฯ ผู้จัดทำหวังเป็นอย่างยิ่งว่า คู่มือการจัดทำต้นทุนหลักสูตร มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร จะเป็นประโยชน์และเป็นแนวทางในการจัดทำต้นทุนหลักสูตรสำหรับคณะ สำนัก สถาบัน ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำต้นทุน

ผู้จัดทำหวังว่า คู่มือการจัดทำต้นทุนหลักสูตร มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร จะเป็นประโยชน์และเป็นแนวทางในการจัดทำต้นทุนหลักสูตรสำหรับคณะ สำนัก สถาบัน ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำต้นทุน คู่มือต้นทุนหลักสูตรเล่มนี้เป็นอย่างยิ่ง เพื่อนี้เพื่อประโยชน์และเป็นแนวทางการวิเคราะห์ต้นทุนมิติด้านอื่นๆต่อไป

กองนโยบายและแผน สำนักงานอธิการบดี
มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

สารบัญ

	หน้า
บทที่ 1 บทนำ	1
ความเป็นมาและความสำคัญ	1
วัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุน	1
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	2
ความรู้เกี่ยวกับงบประมาณ	2
คำนิยาม	2
บทที่ 2 แนวคิดในการคำนวณต้นทุนหลักสูตร	5
แนวคิดในการคำนวณต้นทุนหลักสูตร	5
วิธีการคำนวณรายกิจกรรมและต้นทุนผลผลิต	7
ความคุ้มค่าจากการคำนวณต้นทุน	8
บทที่ 3 หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนหลักสูตร	9
ขอบเขตการคำนวณต้นทุน	9
วิธีดำเนินการ	11
เกณฑ์การปันส่วน	12
หลักเกณฑ์การปันส่วนโดยทั่วไป	14
การปันส่วนของกรมบัญชีกลาง	15
บทที่ 4 การประเมินความคุ้มค่า	19

สารบัญรูปภาพ

	หน้า
รูปภาพที่ 3-1 โครงสร้างการปันส่วน	13
รูปภาพที่ 3-2 การคำนวณต้นทุนผลผลิต	16
รูปภาพที่ 3-3 โครงสร้างต้นทุนหลักสูตร	17
รูปภาพที่ 3-4 ขั้นตอนการคำนวณค่าใช้จ่ายต้นทุนหลักสูตร	18

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ

ตามมาตรา 21 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วย “หลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546” กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนในงานบริการสาธารณะแต่ประเภทขึ้นตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กรมบัญชีกลางกำหนด ซึ่งกรมบัญชีกลางได้กำหนดหลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุน ผลผลิตขึ้นเมื่อปีงบประมาณ พ.ศ.2547 และกำหนดให้ส่วนราชการระดับกรมและหน่วยงานภาครัฐจะต้อง คำนวณต้นทุนผลผลิตขึ้นในแต่ละปีงบประมาณ

เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกาว่าด้วย “หลักเกณฑ์วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546” ที่กำหนดให้ส่วนราชการจัดทำบัญชีต้นทุนและรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะ เพื่อเปรียบเทียบมูลค่าที่คิดเป็นต้นทุนได้ ระหว่างปัจจัยนำเข้ากับผลผลิตที่เกิดขึ้น ซึ่งหากรายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการใดสูงกว่ารายจ่ายต่อหน่วยของงานบริการสาธารณะของส่วนราชการอื่น ส่วนราชการนั้น ต้องจัดทำแผนการลดรายจ่ายต่อหน่วย เพื่อดำเนินการปรับปรุงการทำงานต่อไป ซึ่งเป็นการ กระตุ้นให้ส่วนราชการเกิดการแข่งขันกันด้านต้นทุนผลผลิตในงานบริการสาธารณะที่เหมือนกันภายใต้คุณภาพ เดียวกัน

ตามที่สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษาได้กำหนดเกณฑ์การประเมินคุณภาพในปีการศึกษา 2560 ตัวบ่งชี้ที่ 5.1 การบริหารของสถาบันเพื่อการกำกับติดตามผลลัพธ์ตามพันธกิจกลุ่มสถาบัน และ เอกลักษณ์ของสถาบัน ข้อ 2 ระบุว่า การกำกับติดตามส่งเสริมสนับสนุนให้ทุกคณะดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินที่ประกอบไปด้วยต้นทุนหลักสูตรในแต่ละหลักสูตร สัดส่วนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนานักศึกษา อาจารย์ บุคลากร การจัดการเรียนการสอนอย่างต่อเนื่อง เพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการบริหารหลักสูตร ประสิทธิภาพประสิทธิผลในการผลิตบัณฑิตและโอกาสในการแข่งขันนั้น

ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินงานในการจัดทำค่าใช้จ่ายหน่วยผลผลิตตามแนวนโยบาย ดังที่กล่าวมาข้างต้น และให้สอดคล้องกับเกณฑ์การประเมินคุณภาพในปีการศึกษา 2560 ตัวบ่งชี้ที่ 5.1 มหาวิทยาลัยราชภัฏ สกลนครจึงได้มีการจัดทำรายงานผลการวิเคราะห์ต้นทุนหลักสูตรเพื่อให้เป็นไปตามเกณฑ์การประเมินคุณภาพ ในปีการศึกษา 2560 ขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุน

1. เพื่อจัดทำรายงานผลการคำนวณต้นทุนหลักสูตร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560
2. เพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการบริหารหลักสูตร และการบริหารจัดการของหน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพ
3. เพื่อวิเคราะห์ความคุ้มค่าการบริหารงานของหลักสูตรและการบริหารจัดการของหน่วยงาน ให้มีประสิทธิภาพ

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. นำผลการวิเคราะห์ไปใช้ประโยชน์ในการบริหารจัดการทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดการประหยัด ลดต้นทุนหรือปรับปรุงกระบวนการทำงานที่เหมาะสม
2. ใช้เป็นข้อมูลสำหรับการพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้กับหน่วยงานที่ดำเนินงานหรือกิจกรรมเพื่อสร้างผลผลิตให้มีประสิทธิภาพสูงสุด
3. ใช้เป็นฐานข้อมูลในการเปรียบเทียบผลการคำนวณต้นทุนในปีต่อไป

1.4 ความรู้เกี่ยวกับงบประมาณ

ประเภทงบประมาณ

งบประมาณมหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ งบประมาณแผ่นดิน และงบประมาณเงินรายได้

1. งบประมาณแผ่นดิน หมายถึง จำนวนเงินที่มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร ได้จัดสรรจากรัฐบาลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

2. งบประมาณเงินรายได้ หมายถึง จำนวนเงินที่มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร ได้รับจากค่าธรรมเนียม ค่าหน่วยกิต ค่าบำรุงการศึกษาต่างๆ ของนักศึกษา รายได้จากการบริการวิชาการ ค่าเช่าสินทรัพย์ และเงินรายได้อื่นๆ ของมหาวิทยาลัย ซึ่งมหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร แบ่งงบประมาณเงินรายได้แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

2.1 งบประมาณเงินรายได้ ดังนี้

2.1.1 เงินรายได้ (ภาคปกติ)

2.1.2 เงินรายได้ (ภาคพิเศษ)

2.1.3 เงินบัณฑิตวิทยาลัย

2.1.4 เงินโรงเรียนวิจิตรธรรมแห่งมหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร

2.2 เงินศูนย์ฝึกประสบการณ์วิชาชีพ อาคารเอนกประสงค์ภูพานเพลช

2.3 เงินรายได้จากการบริการ

1.5 คำนิยาม

กิจกรรม หมายถึง กระบวนการนำส่งผลผลิต ประกอบด้วย

กิจกรรมหลัก หมายถึง กิจกรรมในการจัดทำและส่งมอบผลผลิต/โครงการโดยตรงแก่ผู้รับบริการภายนอก (โดยหน่วยงานสามารถกำหนดให้มี กิจกรรมย่อย หรือข้อย่อยของกิจกรรมหลัก หรือทำตามแผนปฏิบัติการของส่วนราชการ ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงของกิจกรรมหลักได้)

กิจกรรมรอง หมายถึง กิจกรรมในการจัดทำและส่งมอบผลผลิต/บริการระหว่างหน่วยงานภายในองค์กร เพื่อสนับสนุนให้การดำเนินกิจกรรมหลักมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ควรระบุกิจกรรมตามหน่วยงานรองที่ทำหน้าที่โดยตรง

กิจกรรมสนับสนุน หมายถึง กิจกรรมการอำนวยความสะดวกภายในองค์กรให้สามารถจัดทำและส่งมอบผลผลิตแก่ผู้รับบริการภายนอก ทั้งนี้ ควรระบุกิจกรรมตามหน่วยงานสนับสนุนที่ทำหน้าที่สนับสนุนโดยอ้อม

ผลผลิต หมายถึง ผลของการดำเนินงานตามกิจกรรม ซึ่งอาจเป็นผลผลิต (Product) หรือการให้บริการ (Service) ที่ดำเนินงานโดยหน่วยงานของรัฐหรือการตอบคำถามว่าหน่วยงานของรัฐจัดทำบริการอะไร (What) ในฐานะผู้จัดหาบริการ (Service Provider) ตามความต้องการของรัฐบาลในฐานะผู้ซื้อบริการ (Service Purchaser) ทั้งในรูปแบบของการให้บริการโดยตรง หรือโดยการใช้วัตถุดิบของ/สิ่งก่อสร้างเพื่อนำไปใช้ในการให้บริการองค์กรภายนอกหน่วยงานหรือประชาชน โดยมีตัวชี้วัดผลสำเร็จในเชิงปริมาณ คุณภาพ เวลา รวมทั้งค่าใช้จ่าย

ต้นทุนทางตรง หมายถึง ค่าใช้จ่ายทุกประเภทของคณะ/สาขาวิชา/หลักสูตร ที่สามารถระบุได้โดยตรงว่า เป็นต้นทุนศูนย์ของหลักสูตรใด

ต้นทุนทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุได้โดยตรงว่า เป็นต้นทุนของศูนย์ใด หน่วยงานที่มีค่าใช้จ่ายทางอ้อม มาจาก 2 ส่วน ดังนี้

ค่าใช้จ่ายทางอ้อมจากส่วนกลางของคณะ (3 งาน*) ได้แก่ งานบริหารทั่วไป งานกิจการนักศึกษา และงานบริการการศึกษา

ค่าใช้จ่ายทางอ้อมจากหน่วยงานสนับสนุน ได้แก่ กองกลาง สำนักวิทยบริการและเทคโนโลยีสารสนเทศ สถาบันภาษาศิลปะ และวัฒนธรรม สำนักส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน ศูนย์วิทยาศาสตร์ และศูนย์ถ่ายทอดเทคโนโลยีที่เหมาะสม

หมายเหตุ

**บางคณะอาจจะมีไม่ครบทั้ง 3 งาน หรืออาจใช้เพียงชื่อเดียว เช่น สำนักกาคณบดี แต่บริหารจัดการครบทั้งหมดทั้งงานบริหารทั่วไป งานกิจการนักศึกษา และงานบริการการศึกษา เป็นต้น

ประเภทของค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายของคณะ	ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง
ค่าใช้จ่ายงบบุคลากร - เงินเดือนข้าราชการ - เงินเดือนลูกจ้างประจำ - เงินเดือนพนักงานมหาวิทยาลัย - เงินเดือนพนักงานราชการ - เงินเดือนลูกจ้างชั่วคราวรายเดือน - เงินเดือนลูกจ้างรายวัน	ค่าใช้จ่ายงบบุคลากร - เงินเดือนข้าราชการ - เงินเดือนลูกจ้างประจำ - เงินเดือนพนักงานมหาวิทยาลัย - เงินเดือนพนักงานราชการ - เงินเดือนลูกจ้างชั่วคราวรายเดือน - เงินเดือนลูกจ้างรายวัน
ค่าใช้จ่ายงบดำเนินงาน - ค่าตอบแทน ใช้สอย วัสดุ	ค่าใช้จ่ายงบดำเนินงาน - ค่าตอบแทน ใช้สอย วัสดุ
ค่าสาธารณูปโภค - ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ ค่าโทรศัพท์ ค่าไปรษณีย์	ค่าสาธารณูปโภค - ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ ค่าโทรศัพท์ ค่าไปรษณีย์
ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน	ค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน
ค่าใช้จ่ายงบรายจ่ายอื่น	ค่าใช้จ่ายงบรายจ่ายอื่น
ค่าเสื่อมราคาและสิ่งก่อสร้าง	ค่าเสื่อมราคาและสิ่งก่อสร้าง

บทที่ 2

แนวคิดในการคำนวณต้นทุนหลักสูตร

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนครมีแนวคิดให้ส่วนราชการภายใน คำนวณต้นทุนหลักสูตรที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงให้มากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและประโยชน์ในการประเมินผลความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่แท้จริง กล่าวคือ ตัวเลขที่นำมาใช้ในการคำนวณต้องเป็นตัวเลขที่มาจากค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจริง ในระยะเวลารอบบัญชีนั้น ทั้งงบประมาณแผ่นดิน งบประมาณเงินรายได้ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้รวมถึงค่าเสื่อมราคาและสิ่งก่อสร้าง ซึ่งถือเป็นต้นทุนของการใช้สินทรัพย์ถาวรที่มีการบันทึกอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ด้วย

ในการทำบัญชีต้นทุน ยังมีแนวคิดที่เป็นการผสมผสานระหว่างการจัดทำต้นทุนผลผลิตและต้นทุนกิจกรรม โดยจะมีการเชื่อมโยงต้นทุนของส่วนงานย่อยภายในหน่วยงานหรือศูนย์ต้นทุน เช่น ศูนย์ กอง สำนัก สถาบัน เข้ากับกิจกรรมและผลผลิตของหน่วยงาน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาใช้ในการบริหารต้นทุน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานและสามารถบริหารกิจกรรมเพื่อลดการดำเนินงานในกิจกรรมที่ไม่เกิดประโยชน์ให้เหลือน้อยที่สุด และหันมาบริหารกิจกรรมที่เหลืออยู่อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตของแต่ละส่วนราชการ จึงควรเริ่มที่มีการกำหนดผลผลิตและกิจกรรมในภาพรวมของระดับมหาวิทยาลัย และกำหนดว่าหน่วยงานใดควรเป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานใดเป็นหน่วยงานสนับสนุน หลังจากนั้น ให้รวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายรวมของทั้งมหาวิทยาลัย มากระจายเข้าทุกส่วนราชการ แล้วให้กระจายค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุนเข้าสู่ส่วนหลัก และกระจายค่าใช้จ่ายทั้งหมดของหน่วยงานหลักเข้าสู่กิจกรรมและผลผลิตต่อไป

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร ได้มีระบบสารสนเทศที่นำมาประยุกต์ใช้ในการคำนวณต้นทุนหลักสูตร สามารถเรียกสรุปรายงานค่าใช้จ่ายได้ และสามารถเชื่อมโยงข้อมูลให้เป็นระบบเดียวกัน เพื่อเป็นฐานข้อมูลในการคำนวณต้นทุน ลดข้อผิดพลาดและสามารถดึงข้อมูลมาใช้ได้อย่างถูกต้อง แม่นยำ สะดวก และรวดเร็ว ได้แก่ ระบบบริหารงบประมาณ (FNS) <http://fns.snru.ac.th/fns/yearpo.aspx>

2.1 แนวคิดในการคำนวณต้นทุนหลักสูตร

มหาวิทยาลัยราชภัฏสกลนคร ได้ดำเนินการคำนวณต้นทุนหลักสูตร ตามขั้นตอนที่กรมบัญชีกลางกำหนด และคำนวณจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง (Actual Cost) ตามที่รายงานจากระบบบริหารงบประมาณ (FNS) <http://fns.snru.ac.th/fns/yearpo.aspx> ตามผลเบิกจ่ายตามประเภทงบประมาณ ทั้งที่เป็นงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณเงินรายได้ เพื่อนำมาประกอบการคำนวณ ทั้งนี้ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนี้ งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบกลาง ค่าเสื่อมราคาและสิ่งก่อสร้าง ค่าสาธารณูปโภค งบอุดหนุน และงบจ่ายอื่น เป็นต้น

แนวคิดในการจัดทำต้นทุน มีดังนี้

1. ใช้หลักการบัญชีต้นทุนรายกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC)
2. การคำนวณต้นทุนผลผลิตต้องให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ตามรายงานการเงินของมหาวิทยาลัย (งบการเงิน)
3. ค่าใช้จ่ายที่นำคำนวณนั้น เป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่มาจากงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณเงินรายได้ (ไม่รวมงบลงทุน แต่จะใช้ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างแทน)
4. ค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง โดยการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง แล้วนำมาคำนวณต้นทุนผลผลิต
5. ต้องกำหนดผลผลิตและกิจกรรม ต้องกำหนดหน่วยงานที่เป็นต้นทุนศูนย์หลัก ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน โดยพิจารณากิจกรรมหลักเป็นสำคัญและอิงกับโครงสร้างการบริหารที่แบ่งเป็นคณะ ศูนย์ สำนัก และสถาบัน

หลักการต้นทุนกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC)

ต้นทุนกิจกรรม หมายถึง ต้นทุนของทรัพยากรทั้งหมด ได้แก่ วัตถุดิบ แรงงาน และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ ฯลฯ ที่กิจการใช้ไปเพื่อประกอบกิจการต่างๆ

การระบุต้นทุนสู่กิจกรรม สามารถเลือกใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการคำนวณต้นทุนของสิ่งที่ต้องการทราบต้นทุนและความสะดวกในการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ รวมทั้งวิธีการที่แบ่งต้นทุนในการใช้ทรัพยากรต่างๆ ตามรายการต้นทุนเข้าสู่กิจกรรม สามารถทำได้ 3 วิธี คือ

1. **การระบุทางตรง (Direct Charging)** เป็นการระบุเมื่อทราบว่าทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมเป็นเท่าไร
2. **การประมาณ (Estimation)** วิธีนี้จะใช้สำหรับกรณีที่ไม่สามารถระบุปริมาณการใช้ทรัพยากรเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ ได้โดยตรง จึงต้องมีการประมาณการขึ้น โดยอาจต้องมีหลักในการประมาณการ เช่น ค่าไฟฟ้า อาจใช้สัดส่วนเวลาทำงานของพนักงานแต่ละคนในแต่ละกิจกรรมแล้วนำมาเป็นหลักฐานในการปันค่าไฟฟ้า
3. **การปันส่วนโดยอาศัยดุลยพินิจเข้าช่วย (Arbitrary Allocation)** ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ใช้จำนวนพนักงานเป็นเกณฑ์ในการปันส่วนค่าวัสดุสำนักงาน อาจได้ข้อมูลที่ไม่สมเหตุสมผล จึงควรนำวิธีนี้มาใช้ในที่สุด เนื่องจากไม่มีความเกี่ยวเนื่องกับสาเหตุของการเกิดต้นทุน

ประโยชน์ของต้นทุนกิจกรรม

การคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม จะทำให้การคำนวณต้นทุนของสินค้าหรือบริการถูกต้องแม่นยำขึ้น มีการจัดสรรปันส่วนทรัพยากรที่ดีขึ้น และส่งผลให้ต้นทุนของสิ่งที่ต้องการหาประโยชน์ในการนำไปตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันได้ และใช้เป็นฐานข้อมูลในการจัดทำงบประมาณตามกิจกรรม (Activity Based Budget เป็นเครื่องมือในการควบคุมต้นทุนและลดต้นทุน ตลอดจนสามารถใช้ควบคู่กับระบบที่ใช้ข้อมูลเชิงคุณภาพในการพัฒนาระบบงาน เช่น การวัดผลการปฏิบัติงาน Key Performance Indicator (KPI)

สำหรับในภาครัฐ การคำนวณต้นทุนผลผลิตจะมีประโยชน์ในการวัดประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร และใช้ประเมินความคุ้มค่าของการดำเนินงานกิจการของงานบริการสาธารณะที่รัฐให้บริการแก่ประชาชน

2.2 วิธีการคำนวณรายกิจกรรมและต้นทุนผลผลิต

1. ระบุกิจกรรมหลัก และกิจกรรมสนับสนุน
2. บันทึกข้อมูลต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายจริงของกิจกรรมหลักและกิจกรรมสนับสนุน
3. ปันส่วนค่าใช้จ่ายกิจกรรมสนับสนุนโดยใช้เกณฑ์การปัน

3.1 กิจกรรมสนับสนุน ได้แก่ สนับสนุนการเรียนการสอน การวิจัย การบริการวิชาการ และ ศิลปวัฒนธรรม

4. กิจกรรมหลักได้รับต้นทุนทางอ้อม (Indirect)

4.1 ศูนย์ต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอน ได้แก่ คณะ โดยมีหลักสูตรเป็นสายการผลิต แต่ละหลักสูตรมีกิจกรรมย่อย คือ การสอนวิชาต่างๆ

4.2 ศูนย์ต้นทุนกิจกรรมวิจัย หมายถึง คณะมีโครงการวิจัยเป็นสายการผลิต

4.3 ศูนย์ต้นทุนกิจกรรมบริการวิชาการ หมายถึง คณะมีโครงการบริการวิชาการเป็นสายการผลิต

4.4 ศูนย์ต้นทุนกิจกรรมทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม หมายถึง คณะมีโครงการทำนุบำรุงศิลปะ และวัฒนธรรมเป็นสายการผลิต

5. มีการพัฒนาระบบ <http://fns.snru.ac.th/fns/yearpo.aspx> และ

<http://old.plan.snru.ac.th/info/LoginPlan/security.php> เพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนผลผลิต

กิจกรรมหลัก (Functional Activities)	กิจกรรมย่อย
จัดการเรียนการสอน	หลักสูตร สาขาวิชา
วิจัย	โครงการวิจัย
บริการวิชาการ	โครงการบริการวิชาการ
ทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม	โครงการศิลปะและวัฒนธรรม
กิจกรรมสนับสนุน (Supporting Activities)	กิจกรรมย่อย
สนับสนุนการบริหาร	กิจกรรมย่อย (โครงการ)
สนับสนุนวิชาการ	พัฒนานักศึกษา
	ทะเบียนและประมวลผล
	คอมพิวเตอร์และเครือข่าย
	ห้องสมุด
จัดการเรียนการสอน	จำนวนนักศึกษาสาขาวิชา
วิจัย	จำนวนโครงการวิจัย/โครงการ
บริการวิชาการ	ผู้รับบริการวิชาการแก่ชุมชน/คน
	โครงการบริการวิชาการแก่ชุมชน/โครงการ
ศิลปะและวัฒนธรรม	ผู้เข้าร่วมโครงการ/คน
	โครงการทำนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม/โครงการ

กิจกรรมหลักได้รับการปันส่วนต้นทุนทางอ้อม จากกิจกรรมสนับสนุนมารวมกับต้นทุนทางตรง (Direct Cost) โดนมียุณยต้นทุน ดังนี้

กิจกรรมสนับสนุนรวมกับต้นทุนทางตรง ดังนี้

1. ศูนย์ต้นทุนกิจกรรมการเรียนการสอน หมายถึง คณะมีหลักสูตรเป็นสายการผลิตบัณฑิต เมื่อได้รับต้นทุนทางอ้อมจากกิจกรรมสนับสนุนมารวมกับต้นทุนทางตรง รวมเป็นต้นทุนรวมทั้งหมดของคณะ
2. สำนักงานคณบดี (หน่วยงานสนับสนุนของคณะ) ปันส่วนตามเกณฑ์การปันให้กับทุกภาควิชาในคณะ (หน่วยต้นทุนหลัก) ปันส่วนให้กับกิจกรรมสนับสนุนการเรียนการสอน การวิจัย การบริการวิชาการ และศิลปวัฒนธรรม
3. ภาควิชาในคณะปันส่วนตามเกณฑ์การปันส่วนให้กับกิจกรรมการจัดการเรียนการสอนรายวิชา
4. รวมค่าใช้จ่ายการผลิตบัณฑิตรายสาขาวิชาจากกิจกรรมจัดการเรียนการสอนรายวิชากับค่าใช้จ่ายจากกิจกรรมทั้งหมด
5. คำนวณต้นทุนผลผลิตของสาขาวิชา/หลักสูตร โดยคิดจากจำนวนค่าใช้จ่ายทั้งหมดในรายวิชาต่อค่า FTES ของสาขาวิชา

2.3 ความคุ้มค่าจากการคำนวณต้นทุน

1. ความมีประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรที่จะก่อให้เกิดผลประโยชน์ของการผลิตบัณฑิต การบริการ และกิจกรรมที่ได้มากกว่าต้นทุนของปัจจัยนำเข้าทั้งหมด
2. การทำงานของบุคลากรและผลตอบแทนที่เหมาะสม
3. ความมีประสิทธิภาพ คือ ทำให้เกิดผลผลิตจากบริการและกิจกรรมที่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้
4. การใช้ทรัพยากรที่เกิดประโยชน์สูงสุด จากทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าทั้งหมดจะต้องนำมาใช้ในการดำเนินการผลิตให้ได้จำนวนมากที่สุด หรือเสียต้นทุนต่ำที่สุด

บทที่ 3 หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณต้นทุนหลักสูตร

3.1 ขอบเขตการคำนวณต้นทุนหลักสูตร

3.1.1 งบประมาณที่นำมาใช้ในการคำนวณ

งบประมาณที่นำมาใช้ในการคำนวณ เป็นผลเบิกจ่ายจากการดำเนินงาน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 (ตุลาคม 2559 – กันยายน 2560) ทั้งจากงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณเงินรายได้ ได้แก่ งบบุคลากร งบดำเนินงาน (ตอบแทนใช้สอยวัสดุ ค่าใช้จ่ายฝึกอบรม ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ค่าสาธารณูปโภค) งบกลาง และค่าเสื่อมราคาจากครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้าง ดังนี้

1. รายจ่ายจริงประเภทงบดำเนินงาน ทั้งที่เป็นงบประมาณแผ่นดินและงบประมาณเงินรายได้ จากการเบิกจ่ายงบประมาณ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 ที่มา <http://fns.snru.ac.th> ดังนี้

- งบบุคลากร ได้แก่ เงินเดือนและค่าจ้างชั่วคราว
- งบดำเนินงาน ได้แก่ ค่าตอบแทนใช้สอยวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค เงินอุดหนุน และรายจ่ายอื่น

2. ค่าเสื่อมราคาและสิ่งก่อสร้าง ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560

3. ข้อมูลจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES) ปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 ภาคปกติ ระดับปริญญาตรี

4. ข้อมูลจำนวนบุคลากร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560

3.1.2 ขอบเขตเวลาที่นำมาใช้ในการคำนวณ เป็นผลการดำเนินงานในรอบปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 (ตุลาคม 2559 – กันยายน 2560)

3.1.3 โครงการตามประเด็นยุทธศาสตร์

เพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามการดำเนินงานของมหาวิทยาลัย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 คณะมีการดำเนินงานตามประเด็นยุทธศาสตร์ที่สำคัญ จำนวน 5 ประเด็นยุทธศาสตร์ ดังนี้

ประเด็นยุทธศาสตร์ที่ 1 : การผลิตบัณฑิตที่มีคุณภาพ สอดคล้องกับกลยุทธ์ ดังนี้

กลยุทธ์ที่ 1.1 การผลิตที่มีคุณภาพตามกรอบ TQF พร้อมอยู่ในประชาคมอาเซียน

กลยุทธ์ที่ 1.2 พัฒนาหลักสูตรที่หลากหลาย ได้มาตรฐาน สอดคล้องแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของประเทศและตรงตามความต้องการของท้องถิ่น

กลยุทธ์ที่ 1.3 สนับสนุนและส่งเสริมการจัดกิจกรรมการพัฒนานักศึกษา

กลยุทธ์ที่ 1.4 พัฒนาศักยภาพอาจารย์

ประเด็นยุทธศาสตร์ที่ 2 การพัฒนางานวิจัยและงานสร้างสรรค์ สอดคล้องกับกลยุทธ์ ดังนี้

กลยุทธ์ที่ 2.1 พัฒนาระบบบริหารงานวิจัยให้มีประสิทธิภาพ

กลยุทธ์ที่ 2.2 สนับสนุนกระบวนการทำวิจัยครบวงจร

ประเด็นยุทธศาสตร์ที่ 3 : การส่งเสริมการบริการวิชาการแก่ท้องถิ่น สอดคล้องกับกลยุทธ์ ดังนี้

กลยุทธ์ที่ 3.1 ส่งเสริมและสนับสนุนการให้บริการวิชาการเพื่อสร้างความเข้มแข็งให้ชุมชน

กลยุทธ์ที่ 3.2 สร้างความร่วมมือการบริการทางวิชาการในระดับสากล

กลยุทธ์ที่ 3.3 พัฒนาระบบและกลไกการบริการวิชาการให้มีประสิทธิภาพ

ประเด็นยุทธศาสตร์ที่ 4 : การทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมและสิ่งแวดล้อมของท้องถิ่น สอดคล้องกับกลยุทธ์ ดังนี้

กลยุทธ์ที่ 4.1 ส่งเสริมการอนุรักษ์ศิลปวัฒนธรรมและสิ่งแวดล้อมของท้องถิ่น

กลยุทธ์ที่ 4.2 พัฒนาระบบและกลไกการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรมและสิ่งแวดล้อม

กลยุทธ์ที่ 4.3 ส่งเสริมการเผยแพร่ศิลปะและวัฒนธรรมทั้งในและต่างประเทศ

กลยุทธ์ที่ 4.4 ส่งเสริมการวิจัยด้านศิลปะและวัฒนธรรม

ประเด็นยุทธศาสตร์ที่ 5 : การบริหารจัดการที่มีคุณภาพ สอดคล้องกับกลยุทธ์ ดังนี้

กลยุทธ์ที่ 5.1 การพัฒนาการบริหารจัดการให้เป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล

กลยุทธ์ที่ 5.2 ส่งเสริมและพัฒนาการสร้างนวัตกรรมและใช้เทคโนโลยีเพื่อเพิ่ม

ประสิทธิภาพการบริหารจัดการ

กลยุทธ์ที่ 5.3 ส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรสายสนับสนุน

3.1.4 หน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุนในการผลิตบัณฑิต มี 2 ส่วน ได้แก่

1) หน่วยงานหลัก ได้แก่

- คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี
- คณะเทคโนโลยีการเกษตร
- คณะเทคโนโลยีอุตสาหกรรม
- คณะครุศาสตร์
- คณะวิทยาการจัดการ
- คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์

2) หน่วยงานสนับสนุน ได้แก่

- กองกลาง
- สำนักวิทยบริการและเทคโนโลยีสารสนเทศ
- สถาบันภาษาศิลปะ และวัฒนธรรม
- สำนักส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน
- ศูนย์วิทยาศาสตร์
- ศูนย์ถ่ายทอดเทคโนโลยีที่เหมาะสม
- บัณฑิตวิทยาลัย

3.2 วิธีการดำเนินงาน

3.2.1 การคำนวณหาจำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES)

FTES (Full – Time Equivalent Student : FTES) หมายถึง จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเต็มเวลา ตามเกณฑ์มาตรฐานคณะกรรมการการอุดมศึกษากำหนด โดยกำหนดให้

- นักศึกษาเต็มเวลาระดับปริญญาตรี 1 คน ต้องลงทะเบียนเรียนปีการศึกษาละ 36 หน่วยกิต
- นักศึกษาเต็มเวลาระดับบัณฑิตศึกษา 1 คน ต้องลงทะเบียนเรียนปีการศึกษาละ 24 หน่วยกิต

จำนวนนักศึกษาที่ลงทะเบียนเรียนในปีงบประมาณ พ.ศ.2560 ได้แก่ ภาคเรียนที่ 2/2559 , 3/2559 และ 1/2560 ของทุกชั้นปีที่ศึกษา ทั้งนักศึกษาภาคปกติ และนักศึกษาภาคพิเศษ

SCH = จำนวนหน่วยกิตในปีการศึกษา

C = จำนวนหน่วยกิตคงที่ตามเกณฑ์มาตรฐานของ สกอ. โดยกำหนดให้

ระดับปริญญาตรี

$$= \frac{\text{จำนวนหน่วยกิตนักศึกษา (SCH) ภาคเรียนที่ 2/2559} + \text{(SCH) ภาคเรียนที่ 3/2559} + \text{(SCH) ภาคเรียนที่ 1/2560}}{36}$$

ระดับบัณฑิตศึกษา

$$= \frac{\text{จำนวนหน่วยกิตนักศึกษา (SCH) ภาคเรียนที่ 2/2559} + \text{(SCH) ภาคเรียนที่ 3/2559} + \text{(SCH) ภาคเรียนที่ 1/2560}}{24}$$

3.2.2 การคำนวณต้นทุนรวมของการผลิตบัณฑิต (Full cost determination)

ค่าใช้จ่ายทั้งหมดของหลักสูตร ที่นำมาใช้ในการคำนวณต้นทุนหลักสูตรมาจากค่าใช้จ่ายทางตรงและค่าใช้จ่ายทางอ้อม จึงทำให้เกิดต้นทุนรวม ดังนี้

$$\text{ต้นทุนรวม} = \text{ต้นทุนทางตรง} + \text{ต้นทุนทางอ้อม}$$

$$\text{สูตร } TC = C_D + C_{IN}$$

โดยที่ TC หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทั้งหมด (บาท/ปี)

C_D หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทางตรง (บาท/ปี)

C_{IN} หมายถึง ผลรวมของต้นทุนทางอ้อม (บาท/ปี)

3.2.3 สูตรการคำนวณต้นทุนหลักสูตร

การคำนวณต้นทุนหลักสูตรจะใช้การคำนวณตามแนวทางของกรมบัญชีกลางคือ FTES เนื่องจากเป็นตัวสะท้อนภาระงานของหลักสูตร/คณะ ดังนี้

$$\text{ต้นทุนหลักสูตร} = \frac{\text{ต้นทุนรวม}}{\text{จำนวนนักศึกษาเต็มเวลา (FTES)}}$$

3.2.4 สูตรการคำนวณค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์

$$\begin{aligned} \text{คิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินต่อปี} &= \frac{(\text{มูลค่าซื้อ} - \text{มูลค่าซาก})}{\text{อายุการใช้งาน}} \\ \text{มูลค่าซื้อ} &= \text{ราคาซื้อ} \\ \text{มูลค่าซาก} &= \text{ศูนย์ (เนื่องจากไม่สามารถประมาณค่าได้)} \\ \text{อายุการใช้งานครุภัณฑ์} &= 3 \text{ ปี } 5 \text{ ปี (ตามประเภทของสินทรัพย์)} \end{aligned}$$

** สำหรับอายุการใช้งานของครุภัณฑ์แต่ละประเภท ใช้ตามระเบียบกรมบัญชีกลางกำหนดไว้ในหลัก
กรละนโยบายบัญชีภาครัฐ

3.3 เกณฑ์การปันส่วน

เกณฑ์การปันส่วน จะปันส่วนเฉพาะกรณีที่ไม่สามารถระบุค่าใช้จ่ายได้ เนื่องจากมีการใช้ทรัพยากร
ร่วมกัน ซึ่งจะทำให้การคำนวณต้นทุนสะท้อนความเป็นจริงมากที่สุด จึงได้กำหนดเกณฑ์การปันเฉพาะค่าใช้จ่าย
ทางอ้อมขึ้น ดังนี้

การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อม มีการเกณฑ์การปัน 2 ส่วน ได้แก่

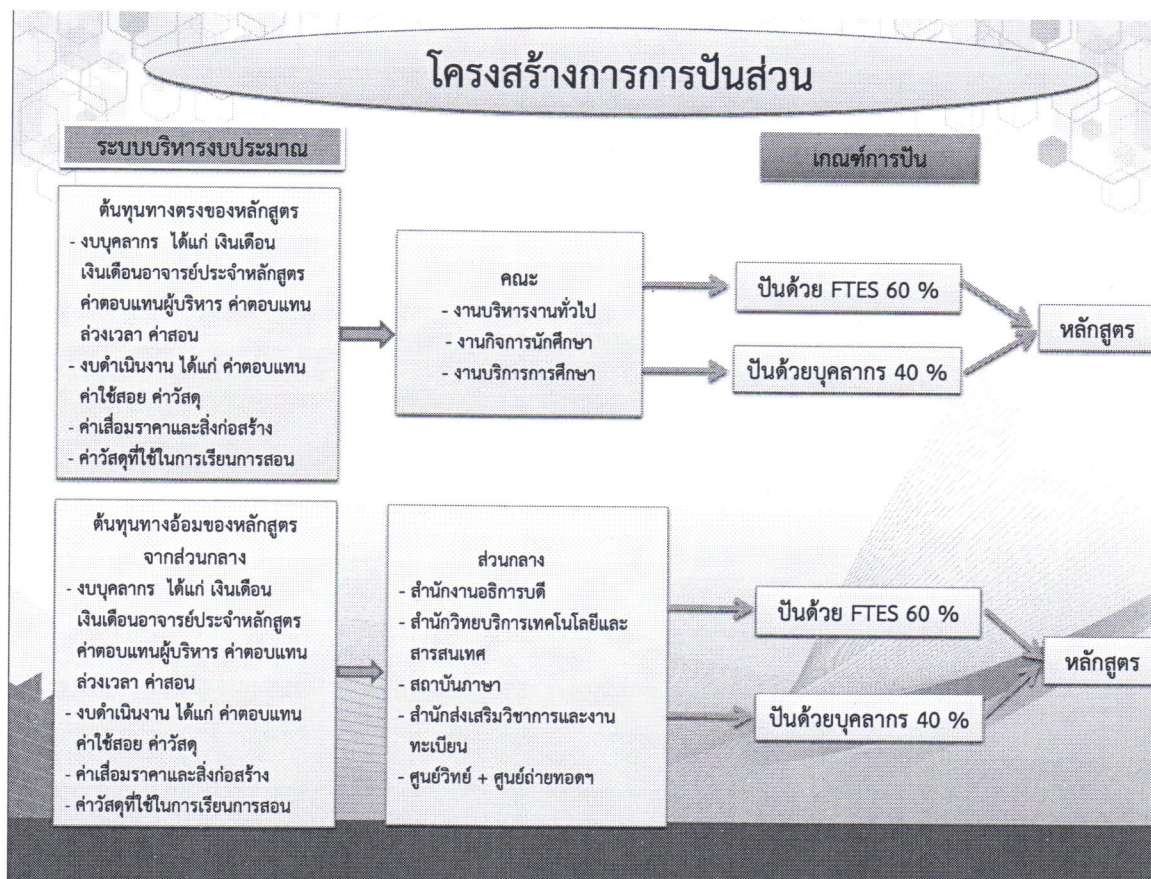
1. การปันส่วนจากส่วนกลางของคณะ (3 งาน) ได้แก่ งานบริหารงานทั่วไป งานกิจการนักศึกษา
และงานบริการการศึกษา
2. การปันส่วนจากหน่วยงานสนับสนุน (ค่าใช้จ่ายส่วนกลาง) ได้แก่ กองกลาง สำนักวิทยบริการ
และเทคโนโลยีสารสนเทศ สถาบันภาษาศิลปะ และวัฒนธรรม สำนักส่งเสริมวิชาการและงานทะเบียน
ศูนย์วิทยาศาสตร์ และศูนย์ถ่ายทอดเทคโนโลยีที่เหมาะสม เป็นต้น

โดยจะใช้เกณฑ์การปันตามแนวทางที่กรมบัญชีกลางกำหนด จะกำหนดเกณฑ์การปัน 60 : 40 จะปัน
ด้วย FTES 60% และปันด้วยจำนวนบุคลากร 40% โดยมีเกณฑ์การปันดังนี้

$$\text{FTES 60\%} = (\text{FTES ของหลักสูตร} \times 100 / \text{FTES รวม}) \times (\text{ค่าใช้จ่ายรวม} \times 60 / 100) / 100$$

$$\text{บุคลากร 40\%} = (\text{จำนวนบุคลากร} \times 100 / \text{จำนวนบุคลากรรวม}) \times$$

$$(\text{ค่าใช้จ่ายรวม} \times 40 / 100) / 100$$



รูปภาพที่ 3-1 โครงสร้างการปันส่วน

3.4 หลักเกณฑ์การปันส่วนโดยทั่วไป

องค์กรโดยส่วนใหญ่ไม่ได้มีเพียงแต่ต้นทุนศูนย์ที่เกี่ยวข้องกับการสร้างบริการสาธารณะ แต่ยังมีศูนย์ต้นทุนสนับสนุน (Support Cost Center) ด้วย ซึ่งอาจมีค่าใช้จ่ายการบริหารบุคคล ค่าใช้จ่ายในการประมวลผลข้อมูล ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา หน่วยงานสนับสนุนอาจจะให้บริการ หรือสนับสนุนหน่วยงานสนับสนุนอื่นหรือหน่วยงานหลัก ถึงแม้ว่าจะไม่เกี่ยวข้องโดยตรง การสร้างงานบริการสาธารณะ การให้บริการงานสนับสนุนดังกล่าวมีส่วนสำคัญในการดำเนินงานกับหน่วยงานหลัก ดังนั้น ต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุนควรเป็นต้นทุนของผลผลิตที่ผลิตโดยหน่วยงานหลักด้วย ซึ่งต้องอาศัยการปันส่วน เพื่อให้ต้นทุนสะท้อนต้นทุนรวมทั้งหมดที่เกิดขึ้น

การปันส่วนต้นทุน ควรพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการปันส่วนจากหน่วยงานสนับสนุนไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่ผลิตงานบริการสาธารณะ หรือหน่วยงานสนับสนุนเช่นเดียวกัน

ตัวอย่าง เกณฑ์ทั่วไปที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของรายการบัญชีแยกประเภทค่าใช้จ่าย

รายการบัญชีแยกประเภทค่าใช้จ่าย	เกณฑ์ที่ใช้ในการปัน Cost Allocation Bases
เงินเดือนผู้สอน (อาจารย์+พนักงานมหาวิทยาลัย)	ชั่วโมงภาระงานสอน
เงินประจำตำแหน่ง	จำนวนตำแหน่งทางวิชาการ
เงินค่ารักษาพยาบาล/เงินช่วยการศึกษาบุตร	จำนวนข้าราชการ+ลูกจ้างประจำ
ค่าใช้จ่ายทุนการศึกษาในประเทศ/ต่างประเทศ	จำนวนผู้ได้รับทุน
ค่าใช้จ่ายในการอบรมในประเทศ/ต่างประเทศ	จำนวนบุคลากรเข้ารับการอบรม
ค่าใช้จ่ายในการเดินทางในประเทศ/ต่างประเทศ	จำนวนบุคลากร
ค่าไฟฟ้า	จำนวนชั่วโมงการเรียนการสอน
ค่าน้ำประปา/ค่าบริการสื่อสารและโทรคมนาคม	จำนวนบุคลากร
ค่าโทรศัพท์	จำนวนบุคลากร
ค่าวัสดุ/ใช้สอย/จ้างเหมาบริการ	จำนวนบุคลากร/โครงการ/กิจกรรม
ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้าง	FTEs

ตัวอย่าง เกณฑ์ทั่วไปที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุน ได้แก่

หน่วยงานสนับสนุน (Support Cost Center)	เกณฑ์ที่ใช้ในการปัน Cost Allocation Bases
งานด้านบริหารบุคลากร	จำนวนพนักงาน หรือจำนวนชั่วโมงแรงงาน
งานด้านซ่อมแซมบำรุงรักษา	จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร หรือจำนวนพื้นที่
งานด้านการเก็บรักษาสินค้าหรือวัสดุ	จำนวนพื้นที่ ปริมาณ หรือมูลค่าของสินค้าและวัสดุ
งานด้านวิศวกรรม	จำนวนชั่วโมงแรงงาน หรือ จำนวนชั่วโมงเครื่องจักร

การปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานสนับสนุน คือ กระบวนการในการติดตามต้นทุนเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน และพยายามจัดต้นทุนเหล่านั้นเข้าสู่สิ่งที่จะคิดต้นทุน กระบวนการปันส่วนจะซับซ้อนเพียงใด ขึ้นอยู่กับการดำเนินงานของหน่วยงาน การปันส่วนค่าใช้จ่ายของหน่วยงานสนับสนุน ทำได้ 3 วิธี

1) การปันส่วนแบบตรง (Direct Allocation Method) เป็นวิธีที่นิยมมากที่สุด เพราะมีความสะดวกในทางปฏิบัติ วิธีนี้จะไม่นับว่าแผนกบริการหรือหน่วยงานสนับสนุนต่างๆ ได้มีการให้บริการแก่กันด้วย ค่าใช้จ่ายของแผนกบริการหรือแผนกสนับสนุนจึงปันส่วนไปให้แก่หน่วยงานหลักโดยตรงตามสัดส่วนที่ได้ให้บริการแก่หน่วยงานหลักเท่านั้น

2) การปันส่วนแบบเป็นขั้น (Step Allocation Method) วิธีนี้จะคำนึงถึงการให้บริการระหว่างแผนกด้วยกันเอง แต่ไม่ครบทั้งหมด โดยจะมีการจัดลำดับการปันส่วนของแผนกบริการต่างๆ ซึ่งส่วนใหญ่ลำดับมักจัดตามเปอร์เซ็นต์ของการให้บริการ

3) การปันส่วนแบบกลับป้อนกลับ (Reciprocal Allocation Method) เป็นวิธีที่คำนึงถึงการให้บริการระหว่างแผนกอย่างสมบูรณ์ โดยไม่ต้องคำนึงถึงกฎเกณฑ์ในการปันส่วนตามลำดับก่อนหลัง วิธีการปันส่วนแบบกลับป้อนกลับนี้ ให้ตัวเลขที่ถูกต้องมากกว่าวิธีการปันส่วนวิธีอื่นๆ การปันส่วนในลักษณะนี้ จึงให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์แก่การตัดสินใจของผู้บริหาร

3.5 การปันส่วนของกรมบัญชีกลาง

การปันส่วนต้นทุนของกรมบัญชีกลาง มีขั้นตอนดังนี้

1) การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้นในหน่วยงานภาครัฐเข้าสู่ต้นทุนสูง

ค่าใช้จ่ายทางอ้อม หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้าสู่ต้นทุนได้ จำเป็นต้องอาศัยเกณฑ์การปันส่วนในการระบุต้นทุนเข้าสู่ต้นทุน โดยอาจรวบรวมค่าใช้จ่ายดังกล่าว ไว้เป็นศูนย์ต้นทุนกลางก่อน แล้วจึงปันส่วนให้ศูนย์ต้นทุนต่างๆ ต่อไปโดยพิจารณาจากตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกิดขึ้น

2) การปันส่วนจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อยของแต่ละสำนัก กอง ศูนย์ สถาบัน

ในการปันค่าใช้จ่ายปกติที่สามารถระบุกิจกรรมย่อยได้ ส่วนราชการจะบันทึกตรงเข้าสู่กิจกรรมย่อย โดยส่วนราชการระบุรหัสกิจกรรมย่อยในระบบ GFMIS โปรแกรมจะดึงค่าใช้จ่ายเข้าสู่กิจกรรมย่อยโดยตรงตามที่ระบุไว้ โดยรหัส 3 หลักสุดท้ายของกิจกรรมย่อยที่อยู่ในระบบเป็นชื่อกิจกรรมย่อย เช่น กิจกรรมย่อยในระบบ GFMIS มี 12 หลัก 100003003152 รหัส 3 หลักสุดท้ายคือชื่อกิจกรรมย่อย ส่วนค่าใช้จ่ายที่ส่วนราชการไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของกิจกรรมย่อยตัวใดให้ส่วนราชการกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนเข้าสู่กิจกรรมย่อยโดยส่วนราชการต้องจัดตารางกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนจากศูนย์ต้นทุนสู่กิจกรรมย่อย เพื่อกระจายค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ระบุกิจกรรมย่อยจากศูนย์ต้นทุนต่างๆ เข้าสู่กิจกรรมย่อย โดยส่วนราชการสามารถเลือกเกณฑ์การปันส่วนจากศูนย์ต้นทุน

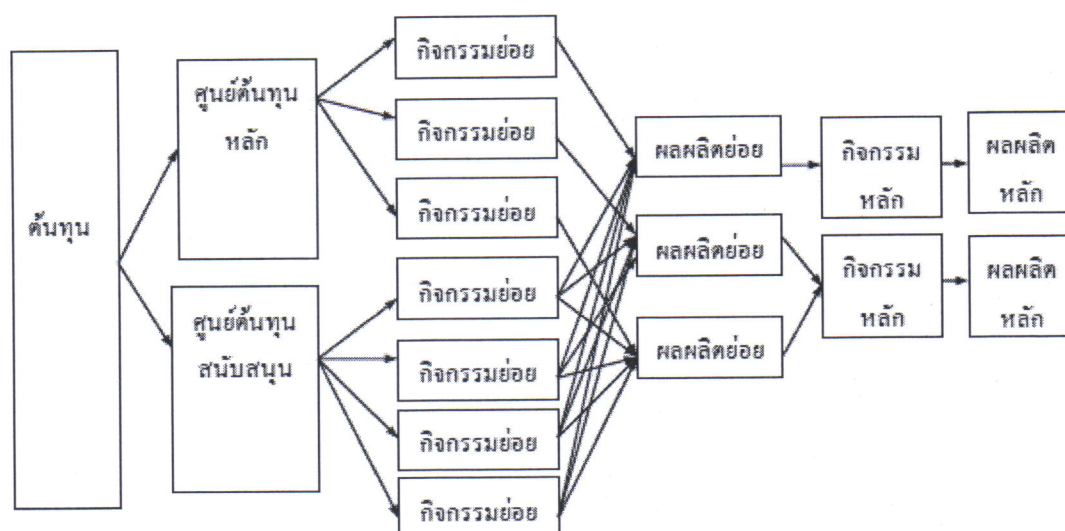
3) การปันส่วนจากกิจกรรมย่อยเข้าสู่ผลผลิตย่อย

ส่วนราชการต้องกำหนดเกณฑ์การปันส่วนต้นทุนจากกิจกรรมย่อย สู่ผลผลิตย่อยเพื่อกระจายต้นทุนจากกิจกรรมย่อยเข้าสู่ผลผลิตย่อยที่ส่วนราชการได้กำหนดไว้ เพื่อหาต้นทุนรวมของผลผลิตย่อยในแต่ละผลผลิตย่อย ซึ่งต้องมีข้อมูลประกอบ คือ กิจกรรมย่อยทั้งหมดของหน่วยงาน เกณฑ์การปันส่วนต้นทุนกิจกรรมย่อยสู่ผลผลิตย่อยและผลผลิตย่อยทั้งหมดของหน่วยงาน สุดท้ายก็จะได้ต้นทุนของแต่ละผลผลิตย่อย

หลักเกณฑ์เบื้องต้นในการคำนวณต้นทุน

- ขั้นตอนที่ 1 ระบุผลผลิตของหน่วยงาน
- ขั้นตอนที่ 2 ระบุกิจกรรมหลักที่เกี่ยวข้องกับผลผลิต
- ขั้นตอนที่ 3 ระบุศูนย์ต้นทุน (Cost Center) โดยแยกเป็นหน่วยงานหลักและหน่วยงานสนับสนุน
- ขั้นตอนที่ 4 ระบุต้นทุนรวมของทั้งหน่วยงานโดยแยกตามประเภทค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม
- ขั้นตอนที่ 5 กระจายต้นทุนหน่วยสนับสนุนเข้ากิจกรรมหลัก
- ขั้นตอนที่ 6 รวมต้นทุนเชื่อมโยงเข้าสู่กิจกรรม/ผลผลิต

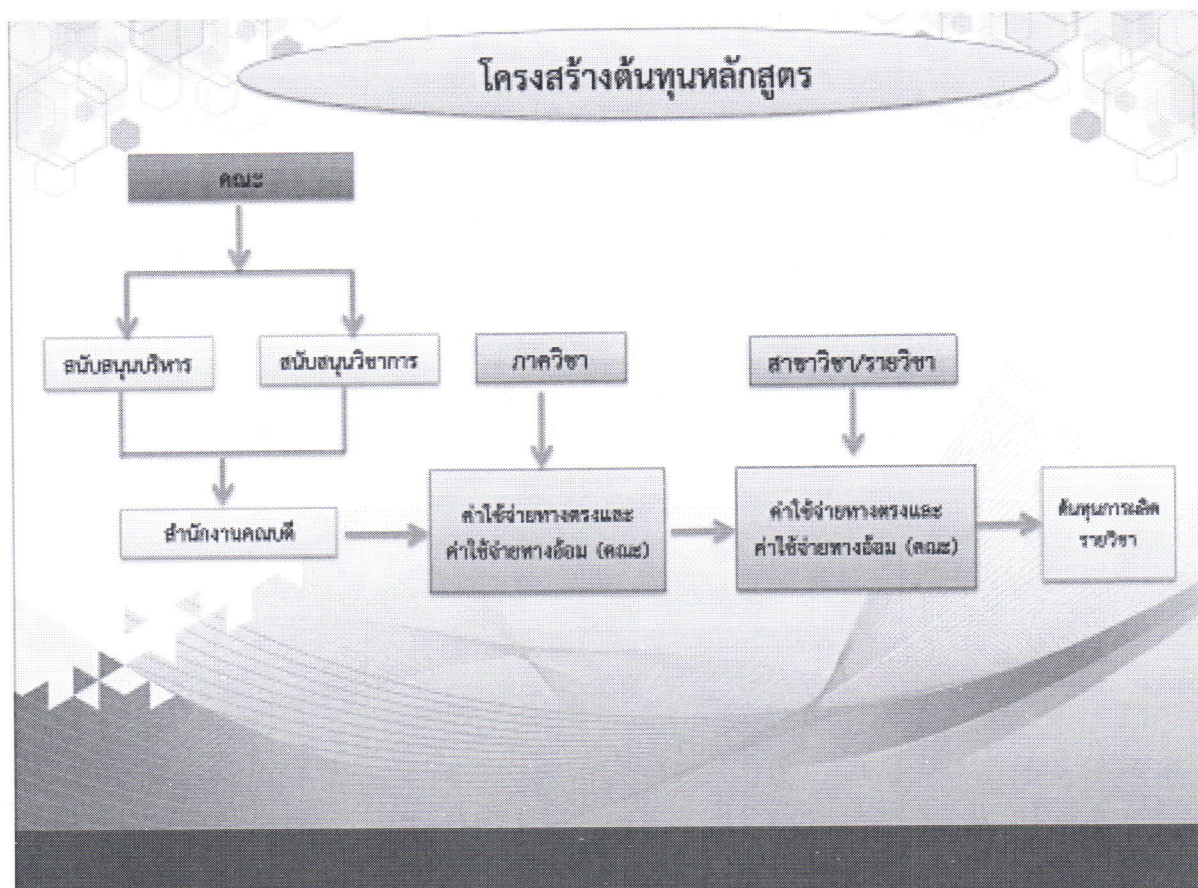
การปันส่วนที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลผลิต



รูปภาพที่ 3-2 การคำนวณต้นทุนผลผลิต

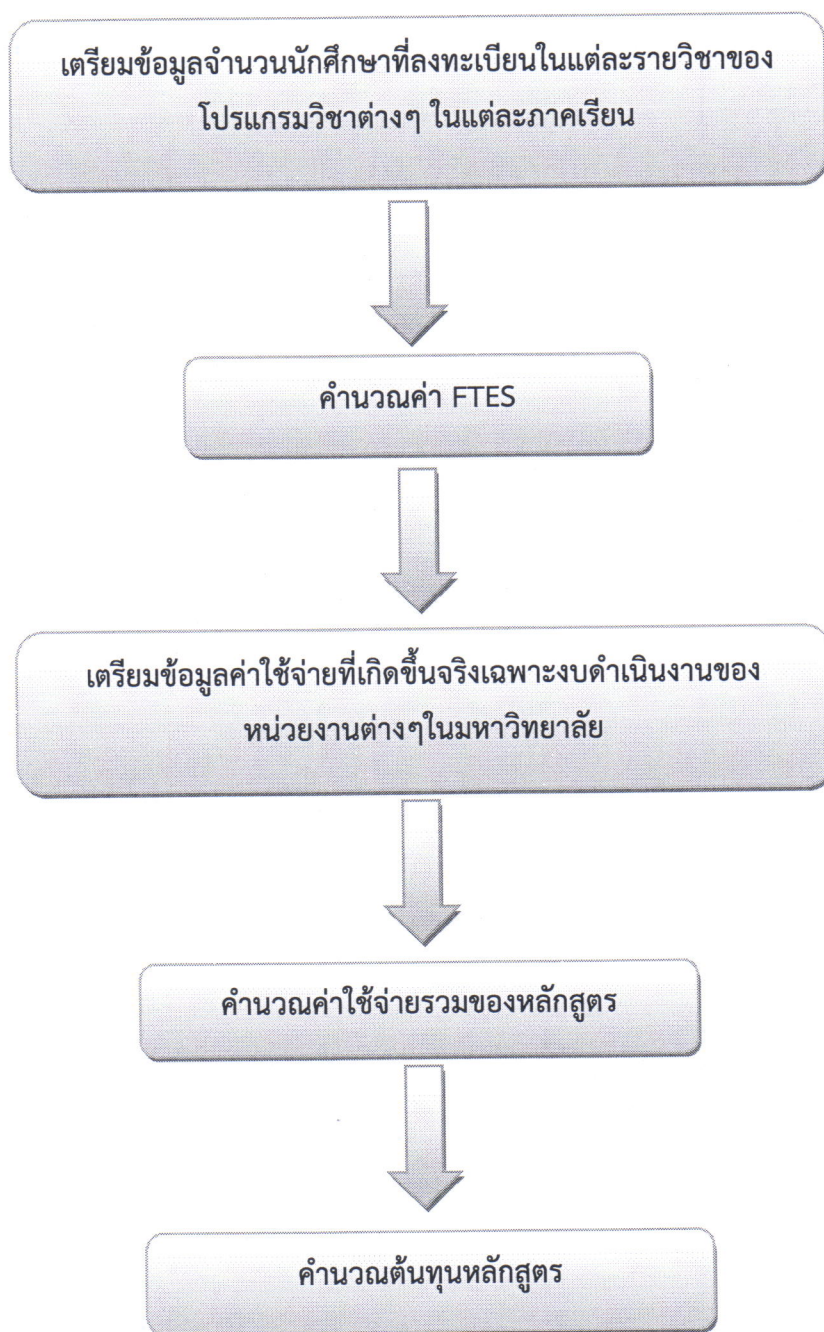
ที่มา : แนวทางการคำนวณต้นทุนผลผลิต ปีงบประมาณ พ.ศ. 2551 สำนักมาตรฐานด้านการบัญชี

ภาครัฐ กรมบัญชีกลาง (กุมภาพันธ์ 2551)



รูปภาพที่ 3-3 โครงการต้นทุนหลักสูตร

ขั้นตอนการคำนวณค่าใช้จ่ายต้นทุนหลักสูตร (Flowchart)



รูปภาพที่ 3-4 ขั้นตอนการคำนวณค่าใช้จ่ายต้นทุนหลักสูตร

บทที่ 4

การประเมินความคุ้มค่า

4.1 การประเมินความคุ้มค่า

การประเมินความคุ้มค่า หมายถึง การประเมินผลการดำเนินงานภารกิจของหน่วยงานเพื่อให้ได้ผลผลิต ผลลัพธ์ ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ และมีผลประโยชน์ที่สมดุลกับทรัพยากรที่ใช้ ทั้งนี้ ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นอาจเป็นได้ทั้งผลสำเร็จที่พึงประสงค์ และผลกระทบที่เกิดขึ้นแก่ประชาชนและสังคม ทั้งที่สามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้ และไม่สามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้

กรอบการประเมินความคุ้มค่า

เพื่อให้การประเมินความคุ้มค่าเป็นเครื่องมือใช้ในการประกอบการพิจารณาทางเลือกในการปฏิบัติภารกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด การประเมินจึงครอบคลุมประเด็นสำคัญใน 3 มิติ ได้แก่ มิติประสิทธิผล มิติประสิทธิภาพ และมิติผลกระทบ

1. **ประสิทธิผลการปฏิบัติภารกิจ** เป็นการประเมินการบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของการปฏิบัติภารกิจ โดยเปรียบเทียบผลที่ได้รับจากการปฏิบัติภารกิจว่ามีความสอดคล้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และผลที่คาดว่าจะได้รับที่กำหนดไว้ก่อนการดำเนินการหรือไม่ โดยพิจารณาจากตัวชี้วัด 2 ด้าน ได้แก่ การบรรลุวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติภารกิจ และความพึงพอใจต่อผลประโยชน์ที่ได้รับจากผลผลิตหรือบริการ

การบรรลุวัตถุประสงค์ หมายถึง การเปรียบเทียบผลผลิตที่ได้จากการปฏิบัติภารกิจ ซึ่งเป็นได้ทั้งสิ่งของหรือบริการ เทียบกับเป้าหมายและวัตถุประสงค์ในกรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้ เพื่อประเมินระดับความสำเร็จในการทำงานว่าสามารถบรรลุ

ความพึงพอใจ หมายถึง ความพอใจของผู้รับบริการและผู้ใช้ประโยชน์จากผลผลิตและบริการนั้นๆ

2. **ประสิทธิผลการปฏิบัติภารกิจ** หมายถึง การประเมินความเหมาะสมสอดคล้องของการใช้ทรัพยากร และกระบวนการทำงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตตามวัตถุประสงค์ โดยพิจารณาจากผลผลิตเทียบกับต้นทุนทั้งหมด การจัดหาทรัพยากรที่ได้มาตรฐาน มีค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม รวมทั้งมีกระบวนการทำงานที่ประหยัดทรัพยากร ทั้งนี้ ตัวชี้วัดมี 2 ด้าน ได้แก่ ประสิทธิภาพการผลิต และการประหยัด

2.1 **ประสิทธิภาพการผลิต** หมายถึง ความสอดคล้องของการใช้ทรัพยากรที่เป็นปัจจัย (Input) กระบวนการดำเนินงาน (Process) และผลผลิต (Output) เพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตตามวัตถุประสงค์ของภารกิจ ประเด็นในการพิจารณาแบ่งเป็น 4 กลุ่มหลัก ดังนี้

2.1.1 **ประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยรวม** ประกอบด้วยประเด็นย่อย อาทิ การผลิต ผลผลิต โดยใช้ค่าใช้จ่ายน้อยกว่าแผนที่กำหนด หรือผลิตภาพของการใช้ปัจจัยการผลิตสูงกว่าแผนที่กำหนด การรายงานและการปรับปรุงการดำเนินงาน เป็นต้น

2.1.2 **การปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงาน** ประกอบด้วยประเด็นย่อย อาทิ การมีทางเลือกอื่นๆ ในการดำเนินงาน การปรับปรุงวิธีการทำงานที่มีอยู่ การใช้เทคโนโลยีและเครื่องจักรแทนคน ความพยายามต่อเนื่องในการลดต้นทุนปัจจัยการผลิต เป็นต้น

2.1.3 ระบบจัดการและการปฏิบัติงาน ประกอบด้วยประเด็นย่อย อาทิ การจัดทำแผนกลยุทธ์ แผนปฏิบัติการ การจัดสรรงบประมาณและทรัพยากร ระบบและกระบวนการในการทำงาน การดำเนินการ ตรวจสอบและควบคุม เป็นต้น

2.1.4 สิ่งแวดล้อมในการทำงาน ประกอบด้วยประเด็นย่อย อาทิ การเห็นความสำคัญของประสิทธิภาพ การมุ่งเน้นลูกค้าและการบริการ การมีความเชื่อถือได้ การมีระบบให้กำลังใจและประกาศความดี ความชอบ การปฏิบัติงานในแนวทางที่มาจากความเห็นชอบร่วมกัน เป็นต้น

2.2 การประหยัด หมายถึง การได้รับทรัพยากรในปริมาณและคุณภาพที่เหมาะสมด้วยต้นทุนที่ต่ำสุด ประเด็นในการประเมิน อาทิ การลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติการกิจ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำปัจจัยการผลิต เป็นต้น

3. ผลกระทบ หมายถึง ผลอันสืบเนื่องจากการปฏิบัติการกิจทั้งที่คาดหวังหรือตั้งใจ และไม่ได้คาดหวัง ทั้งที่เกิดขึ้นระหว่างและภายหลังการปฏิบัติการกิจ ที่อาจกระทบต่อการพัฒนาในมิติอื่น การวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามภารกิจ ครอบคลุมถึงผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อม กระทบด้านบวกหรือด้านลบ และมีมิติที่สามารถประเมินในรูปของตัวเงินและไม่ใช้ตัวเงิน

ความคุ้มค่า (Value of money) หมายถึง ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) และประสิทธิผลสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 องค์ประกอบย่อย ได้แก่ ผลกระทบที่ได้รับ (Impact) และความตอบสนองต่อความพึงพอใจของประชาชน (Satisfactory)

ตัวอย่างข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่สามารถใช้ประโยชน์ในการวัดความคุ้มค่าของการดำเนินงานของหน่วยงาน

ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมและผลผลิต	การวัดความคุ้มค่า
ด้านการบริหารบุคลากร (Human Resource)	ด้านการบริหารบุคลากร (Human Resource)
➢ ต้นทุนในการบริหารทรัพยากร (cost of HR function) : องค์ประกอบของค่าใช้จ่ายบุคลากรมีสัดส่วนที่เปอร์เซ็นต์ เป็นค่าใช้จ่ายด้านการฝึกอบรม กี่ส่วนที่เปอร์เซ็นต์ และค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรอื่นๆ กี่เปอร์เซ็นต์ทั้งสิ้นของหน่วยงาน (Expenditure) ➢ ต้นทุนการบริหารบุคคลต่อบุคลากร ➢ ต้นทุนการฝึกอบรมเป็นกี่เปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน ➢ ค่าใช้จ่ายบุคลากรเป็นกี่เปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน ➢ ต้นทุนการสรรหาทรัพยากรต่อตำแหน่ง	➢ พิจารณาจากประโยชน์ที่ได้รับจากการบริหารทรัพยากรบุคคล ทั้งประโยชน์ที่เป็นมูลค่าทางการเงิน และที่ไม่สามารถคำนวณค่าเป็นเงินได้ ➢ ให้ความสำคัญกับสัดส่วนของค่าใช้จ่ายสำหรับกิจกรรมและกระบวนการบริหารทรัพยากรบุคคล ต้องประมาณรายจ่ายของหน่วยงานว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ➢ เป็นแนวทางในการจัดการเรื่องทุนมนุษย์ (Human Capital) เพื่อให้คนในองค์กรสร้างคุณค่าหรือพัฒนามูลค่าเพิ่มให้เกิดขึ้นกับองค์กรนั้นๆ โดยต้องพิจารณาว่าผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นมีการเปลี่ยนแปลงในด้านการมีความรู้ ทักษะที่เพิ่มขึ้น มีทัศนคติดีขึ้น หรือ มุ่งมั่นอุทิศตนในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น ➢ ความคุ้มค่าในการสรรหาและการคัดเลือกอาจดูได้จากการมีระบบหรือกลไกในกระบวนการสรรหา และคัดเลือกเพื่อให้ได้บุคลากรที่มีสมรรถนะสูง

ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมและผลผลิต	การวัดความคุ้มค่า
	สอดคล้องกับพันธกิจขององค์กรโดยดูทั้งกระบวนการและผลจากการสรรหาและคัดเลือก ➤ ความคุ้มค่าในการบรรจุแต่งตั้ง มักจะเกี่ยวข้องกับการมีระบบและกลไกในการกำหนดเงื่อนไขในการบรรจุที่ชัดเจนและเอื้อประโยชน์ต่อองค์กร ในส่วนของการรักษาไว้นั้นมักพิจารณาให้ความสำคัญกับคุณภาพชีวิตในการทำงานขวัญและกำลังใจ สวัสดิการและค่าตอบแทน โดยส่วนใหญ่มักจะวัดผลสุดท้ายจากอัตราการรักษาคณก่งไว้ในองค์กร ➤ ความสำเร็จของบุคลากรในการประพฤติปฏิบัติตามค่านิยมสร้างสรรค์ขององค์กร (Core Value)
ด้านการบริหารสารสนเทศ	ด้านการบริหารสารสนเทศ
➤ ต้นทุนของหน่วยสารสนเทศเป็นกิปเปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน ➤ ต้นทุนในการสนับสนุนงานสารสนเทศต่อผู้ใช้งานหรือต่อเครื่อง ➤ ต้นทุนต่อการได้มาของเครื่องคอมพิวเตอร์หนึ่งเครื่อง	➤ งานสารสนเทศสนับสนุนการจัดการบริหารงานและการปฏิบัติงานของหน่วยงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ➤ ระบบข้อมูลที่เสริมประสิทธิภาพและผลงานให้บุคคลแต่ละองค์กร สารสนเทศที่ช่วยให้การทำงานของบุคคลดีขึ้นต้องเกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคคลนั้น เพื่อการวางแผนจัดการและควบคุมการทำงานของตนเองได้ ➤ ระบบสารสนเทศที่สนับสนุนงานขององค์กรโดยรวมโดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องส่งผ่านถึงกันจากหน่วยงานหนึ่งไปยังอีกหน่วยงานหนึ่งซึ่งสามารถสนับสนุนการบริหารในระดับปฏิบัติการและระดับสูงขึ้นได้ด้วย ➤ ก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรร่วมกัน โดยเฉพาะระบบข้อมูลและอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ร่วมกันในหน่วยงาน
ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง	ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง
➤ ต้นทุนของงานจัดซื้อจัดจ้าง (งานพัสดุ) เป็นกิปเปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน ➤ ต้นทุนของงานจัดซื้อจัดจ้าง (งานพัสดุ) เทียบกับต้นทุนงานจัดซื้อจัดจ้างต่อการจัดหาหนึ่งครั้งของหน่วยงาน	➤ คำนึงถึงประโยชน์และผลเสียทางสังคม ภาระต่อประชาชน คุณภาพ วัตถุประสงค์ที่จะใช้ ราคา และประโยชน์ระยะยาวของส่วนราชการที่จะได้รับประกอบกัน ➤ สำหรับในกรณีที่วัตถุประสงค์ในการใช้เป็นเหตุให้ต้องคำนึงถึงคุณภาพและการดูแลรักษาเป็นสำคัญให้สามารถกระทำได้โดยไม่ต้องถือราคาต่ำสุดในการเสนอซื้อหรือจ้างเสมอไป แต่ต้องคำนึงถึงค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาด้วย
ด้านการสื่อสารและประชาสัมพันธ์	ด้านการสื่อสารและประชาสัมพันธ์
➤ ต้นทุนด้านการสื่อสารและประชาสัมพันธ์เป็นกิปเปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน	➤ การใช้ข้อมูลข่าวสารของการประชาสัมพันธ์ จะเป็นการเพิ่มคุณค่า (Added Value) ให้กับผลิตภัณฑ์หรือผลผลิต โดยการนำเสนอในรูปแบบข่าว บทความ การให้สัมภาษณ์ การจัดนิทรรศการ การสัมภาษณ์ การทำเป็นสารคดี (Documentary) การทำ VDO

ข้อมูลต้นทุนกิจกรรมและผลผลิต	การวัดความคุ้มค่า
	การทำรายละเอียด สิ่งสิ่งพิมพ์ฯฯ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงาน ➤ การสร้างภาพลักษณ์ (Image building) เป็นการสร้างความชื่นชมในงานบริการสาธารณะหรือองค์กร รวมถึงความเข้าใจที่ดีต่อกันให้เกิดความเข้าใจ (Understanding) ให้ความร่วมมือสนับสนุนจากภายนอก ➤ การให้ความรู้ (Education) โดยมีจุดมุ่งหมายให้เกิดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้อง อันจะนำไปสู่การปรับเปลี่ยนทัศนคติ และเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมได้ ➤ การสร้างความน่าเชื่อถือ (Edibility building) คือ การทำให้เกิดความมั่นใจ ความศรัทธา การยอมรับของประชาชนต่อองค์กร
ด้านการเงินและบัญชี	ด้านการเงินและบัญชี
➤ ต้นทุนของงานการเงินและบัญชี เป็นกึ่งเปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายรวมของหน่วยงาน สามารถแบ่งได้ดังนี้ - ต้นทุนของงานการเงินและบัญชีต่อรายงานการประมวลผล - ต้นทุนของงานการเงินและบัญชีต่อรายงานที่ส่งเสริมการตัดสินใจของหน่วยงาน - ต้นทุนของงานการเงินและบัญชีต่อรายงาน	➤ การบริหารด้านการเงินเป็นการบริหารที่ดี ต้องอ้างอิงกฎระเบียบ ข้อบังคับ การบริหารการเงินที่กำหนดไว้ การไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ ย่อมหมายถึงความบกพร่องและเกิดการทุจริตทางด้านการเงิน นอกจากการบริหารจัดการทั้งจำนวนเงินให้เพียงพอกับความต้องการและทันเวลาของผู้ใช้แล้วยังคงต้องจัดทำรายงานติดตามการใช้จ่ายเงินอย่างทันต่อเวลา ➤ การบริหารงานการบัญชี ต้องยึดหลักความครบถ้วน ถูกต้อง ทันเวลา และความน่าเชื่อถือของข้อมูลการบัญชีและรายงานทางการเงินที่หน่วยงานจัดทำขึ้น เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้บริหาร