

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การบริหารต้นทุนบุคลากรของเทศบาลนครเชียงใหม่มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหาแนวทางการบริหารต้นทุนบุคลากรของเทศบาลนครเชียงใหม่ ได้นำแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยมาใช้ประกอบการศึกษา ดังนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 ระบบต้นทุนตามกิจกรรม (Activity Based Costing) หรือระบบ ABC

###### 1) ความหมายของระบบต้นทุนกิจกรรม (ศศิวิมล มีอำพล, 2552)

ความหมายของต้นทุนตามกิจกรรม เป็นระบบการจัดสรรต้นทุน โดยในขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิตภายในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของตนเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ใช้ โดยเราเรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนภายในกิจกรรมนั้นๆ ว่า ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ดังนั้นในระบบต้นทุนตามกิจกรรมจะมีสิ่งที่มาเกี่ยวข้อง คือ คำว่ากิจกรรม (Activity) และตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) โดยคำว่ากิจกรรมจะหมายถึง เหตุการณ์ การกระทำ รายการค้าหรือผลงานที่เป็นสาเหตุก่อให้เกิดต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์หรือบริการ สำหรับตัวผลักดันต้นทุน หมายถึง บัญชีหรือกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้ทรัพยากรในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม สรุปได้ว่าระบบต้นทุนตามกิจกรรม (ABC) เป็นระบบการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิต โดยมีขั้นตอนที่สำคัญ 2 ขั้นตอน คือ

1. จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมซึ่งเราอาจเรียกว่า Activity Cost Pools ซึ่งประกอบไปด้วยกิจกรรมย่อยๆ หลายกิจกรรม
2. คำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นๆ ใช้ โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน

## 2) ขั้นตอนการบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (ลำไย มากเจริญ, 2556)

1. การวิเคราะห์และจำแนกต้นทุนแต่ละกิจกรรม เป็นขั้นตอนการแยกการดำเนินงานของกิจการออกเป็นกิจกรรมย่อยเรียกว่าศูนย์กิจกรรม ซึ่งกิจกรรมที่กำหนดอาจจะเป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่า (Value Added Activities) เป็นกิจกรรมที่จำเป็นต่อการผลิตและเพิ่มค่าแก่สินค้าและบริการ เช่น กิจกรรมประกอบชิ้นส่วน กิจกรรมบรรจุหีบห่อ กิจกรรมการออกแบบ เป็นต้น ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่า (Non Value Added Activities) เป็นกิจกรรมที่เพิ่มค่าใช้จ่ายและเสียเวลาเพิ่มขึ้นในการผลิตสินค้าและบริการแต่ไม่ได้เพิ่มค่าให้กับผลิตภัณฑ์ เช่น ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาเครื่องจักร ค่าเคลื่อนย้ายวัสดุ ค่าเก็บรักษาวัสดุ เป็นต้น สำหรับกิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าและเป็นกิจกรรมที่ไม่จำเป็นต่อการกิจการควรขจัดให้หมดไป ถ้ากิจกรรมที่ไม่เพิ่มค่าแต่เป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็นต่อการกิจการควรลดลงให้เหลือน้อยที่สุด

2. กำหนดต้นทุนแต่ละกิจกรรม (Activity Cost) ว่ามีการใช้ปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรทั้งหมดเป็นจำนวนเท่าใดในการทำกิจกรรม ในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถระบุเข้ากิจกรรมได้ เช่น ค่าวัสดุสำนักงานใช้ไป ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น ให้ใช้ดุลยพินิจเข้าช่วยในการจัดสรรค่าใช้จ่ายเหล่านี้

3. การวิเคราะห์และกำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ของแต่ละกิจกรรมว่าแต่ละกิจกรรมมีตัวผลักดันใดที่จะนำมาใช้ในการคำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตเพื่อจัดสรรต้นทุนค่าใช้จ่ายการผลิตเหล่านี้ไปยังผลิตภัณฑ์ สำหรับตัวผลักดันต้นทุนที่กำหนดขึ้นมานั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับต้นทุนของกิจกรรมด้วย

4. กำหนดหาอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนและจัดสรรเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ เมื่อกิจการหาอัตราต้นทุนกิจกรรมต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุนแล้ว พิจารณาว่าผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดผ่านกิจกรรมใดบ้างแล้วใช้จำนวนหรือปริมาณกิจกรรมนั้นจำนวนเท่าใด แล้วคำนวณหาค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละผลิตภัณฑ์แล้วนำไปรวมกับต้นทุนทางตรงอื่นของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะได้ต้นทุนรวมของผลิตภัณฑ์

### 2.1.2 การบริหารตามกิจกรรม (Activity based Management)

1) ความหมายของการบริหารตามกิจกรรม (Activity Based Management: ABM) (พัชนีจ เนาวพันธ์, 2551)

การบริหารตามกิจกรรม หมายถึง วิธีการบริหารงานที่ให้ความสำคัญของกิจกรรมชนิดต่างๆ ที่ดำเนินภายในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. วิเคราะห์กิจกรรมต่างๆ ที่ใช้ในกระบวนการดำเนินงาน ตลอดจนการใช้ทรัพยากรไปในแต่ละกิจกรรมโดยระบุถึงชนิดของกิจกรรมว่ากิจกรรมชนิดใดเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (Value Added Activities) กิจกรรมชนิดใดไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (Non Value Added Activities)

2. ขจัดหรือลดกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มให้เหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้

3. ส่งเสริมให้กิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

โดยทั่วไปการบริหารตามกิจกรรมและการจัดสรรตามกิจกรรมมักจะใช้ควบคู่กัน ดังนั้นเมื่อนำระบบต้นทุนตามกิจกรรมมาใช้ก็จะใช้การบริหารตามกิจกรรมควบคู่กัน แนวทางการลดต้นทุนตามกิจกรรมอื่นเนื่องมาจากกิจกรรมทุกชนิดต้องใช้ต้นทุน เพื่อให้กิจกรรมต่างๆ ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2) แนวทางสำหรับการลดต้นทุนตามกิจกรรม มีดังต่อไปนี้

1. การขจัดกิจกรรม (activity elimination) เป็นการตัดกิจกรรมที่ไม่จำเป็นและไม่สร้างประโยชน์ทิ้งไป โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่เพิ่มคุณค่า โดยที่การตัดกิจกรรมชนิดนี้ออกต้องไม่ส่งผลกระทบต่อการทำงาน

2. การลดกิจกรรม (activity reduction) โดยการลดเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมดำเนินงาน โดยเฉพาะกิจกรรมที่ไม่มีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็น

3. การใช้กิจกรรมร่วมกัน (activity sharing) หมายถึงการมีกิจกรรมที่ต้นทุนสูงเกินไปจึงจำเป็นต้องขูบรวมกันหรือใช้ร่วมกันเพื่อลดต้นทุน โดยที่ต้นทุนกิจกรรมจะไม่เพิ่มขึ้นหรือลดลงซึ่งจะทำให้ต้นทุนต่อหน่วยลดลงด้วย

4. การเลือกกิจกรรม (activity selection) เป็นการพิจารณากิจกรรมใหม่ๆ ที่กิจการไม่ได้ทำอยู่ในขณะนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน โดยเลือกกิจกรรมที่มีต้นทุนต่ำที่สุด เช่นการปรับเปลี่ยนกระบวนการทำงานใหม่ โดยนำเทคโนโลยีมาใช้ในการทำงานเพื่อทดแทนแรงงานมากขึ้น เพื่อลดต้นทุนค่าแรงและสวัสดิการทั้งในปัจจุบันและในอนาคตที่จะเพิ่มขึ้น เพิ่มความเร็วในการทำงาน ลดข้อผิดพลาดจากการทำงานโดยคนลง เป็นต้น

### 2.1.3 ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนฐานกิจกรรมและการบริหารฐานกิจกรรม(The Relationship of Activity Based Costing and Activity Based Management)

ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing) จะขยายไปสู่การบริหารฐานกิจกรรม (Activity Based Management หรือ ABM) (มนวิกา ผดุงสิทธิ์, 2554) เพื่อช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจที่จะนำไปสู่ผลประโยชน์ที่ดียิ่งขึ้น ABM จึงเป็นแนวคิดที่รวมถึงการจัดการกิจกรรม ต้นทุนฐานกิจกรรมและการคำนวณต้นทุนโดยใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมุ่งความสนใจของผู้บริหารไปที่กิจกรรมต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อที่จะเพิ่มมูลค่า (Value) ดังนั้นแนวคิดการบริหารเชิงกิจกรรมจะรวมถึงการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์และการวิเคราะห์มูลค่าของกระบวนการทางธุรกิจ การบริหารเชิงกิจกรรมเปลี่ยนแนวคิดจากการบัญชีแบบเดิมที่เน้นการควบคุมต้นทุนมาเป็นให้ความสำคัญกับการควบคุมทรัพยากรซึ่งเป็นการควบคุมต้นทุนที่สาเหตุ

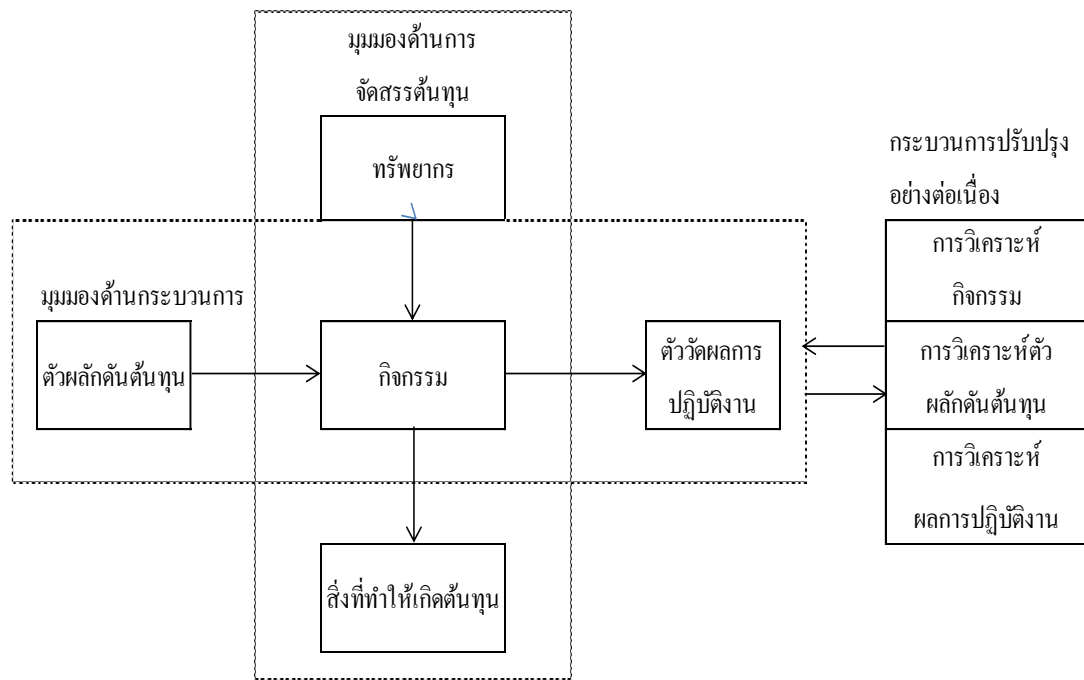
แนวคิดการบริหารเชิงกิจกรรมจะมี 2 มุมมองคือ มุมมองด้านต้นทุน (Cost Dimension) และมุมมองด้านกระบวนการ (Process Dimension)

1. มุมมองด้านต้นทุน จะให้ข้อมูลต้นทุนเกี่ยวกับทรัพยากร กิจกรรม ผลิตภัณฑ์หรือสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุนอื่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงความถูกต้องแม่นยำในการจัดสรรต้นทุน โดยต้นทุนที่เกิดจากการใช้ทรัพยากรจะถูกจัดสรรไปสู่กิจกรรม จากนั้นต้นทุนของกิจกรรมจะจัดสรรไปสู่ผลิตภัณฑ์ ซึ่งมุมมองต้นทุนฐานกิจกรรมนี้เป็นประโยชน์สำหรับการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ การจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ และการวิเคราะห์กลยุทธ์

2. มุมมองด้านกระบวนการ จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมที่ทำ สาเหตุของการทำกิจกรรมซึ่งเป็นการวิเคราะห์ตัวผลักดันกิจกรรม และการทำกิจกรรมเป็นการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานของกิจกรรม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดต้นทุน ทำให้องค์กรมีความสามารถในการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

การวิเคราะห์มูลค่าของกระบวนการ (Process Value Analysis) จะมุ่งความสนใจไปที่กิจกรรมมากกว่าต้นทุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กรสูงสุด โดยการวิเคราะห์ดังกล่าวจะรวมถึงการวิเคราะห์ตัวผลักดัน(Driver Analysis) การวิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) และการวัดผลการปฏิบัติงานของกิจกรรม(Activity Performance Measurement) การวิเคราะห์ตัวผลักดัน เป็นการทำความเข้าใจปัจจัยที่ทำให้เกิดต้นทุนกิจกรรม จะทำให้กิจการเลือกวิธีการปฏิบัติที่สามารถพัฒนากิจกรรมให้ดีขึ้น การวิเคราะห์กิจกรรม เป็นกระบวนการในการระบุและประเมินกิจกรรมที่ทำในองค์กร ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์จะทำให้ทราบว่า กิจการทำกิจกรรมอะไรบ้าง ต้องใช้พนักงานกี่คนในการทำกิจกรรมแต่ละประเภท เวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการทำกิจกรรม การประเมินมูลค่าของกิจกรรมที่มีต่อองค์กร โดยในขั้นตอนนี้ กิจการจะ

จำแนกกิจกรรมออกเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า(Value-Added Activities) และกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Nonvalue-Added Activities) กิจกรรมที่เพิ่มมูลค่าเป็นกิจกรรมที่จำเป็นของกิจการ บางกิจกรรมขึ้นอยู่กับดุลพินิจของกิจการ บางกิจกรรมต้องทำเนื่องจากเป็นกฎ ระเบียบของหน่วยงานกำกับดูแล ส่วนกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่านั้นทำให้เกิดต้นทุนที่ไม่จำเป็นและไม่มีมูลค่า องค์กรควรหาวิธีการในการลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลง



ภาพที่ 2.1 แสดงกรอบแนวคิดของการบริหารเชิงกิจกรรมจากมุมมองด้านต้นทุนและมุมมองด้านกระบวนการ  
ที่มา: มนวิกา ผดุงสิทธิ์, 2554

จากภาพที่ 2.1 จะแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างระบบต้นทุนฐานกิจกรรมและแนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม ที่ทำให้องค์กรใช้ประโยชน์จากระบบต้นทุนฐานกิจกรรมได้เต็มรูปแบบ โดยระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเป็นวิธีการที่ให้ข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับตัวผลกัต้นทุน กิจกรรม ทรัพยากร และตัววัดผลปฏิบัติงาน ส่วนการบริหารฐานกิจกรรมเป็นหลักการที่ให้โอกาสองค์กรในการเพิ่มมูลค่าให้กับสินค้าและบริการ

จะเห็นได้ว่า การบริหารเชิงกิจกรรมเป็นแนวคิดที่ครอบคลุมระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไว้ด้วย โดยที่ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมทำหน้าที่เป็นระบบสารสนเทศที่แสดงโครงสร้างต้นทุนและความสามารถในการทำกำไรของผลิตภัณฑ์ โดยการวัดต้นทุนและผลการดำเนินงานของกิจกรรม ทรัพยากรและหน่วยคิดต้นทุน เพื่อให้ได้ข้อมูลสำหรับการตัดสินใจที่ถูกต้องและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น ส่วนการบริหารฐานกิจกรรมมุ่งความสนใจไปที่กิจกรรมที่จะพัฒนาคุณภาพเพื่อลดต้นทุนและความสูญเปล่า โดยการใช้ประโยชน์จากสารสนเทศที่ได้จากระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

## 2.2 เอกสารและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2551) ได้ศึกษายุทธศาสตร์การปรับขนาดกำลังคนภาครัฐมาตั้งแต่ พ.ศ. 2549 พบว่าส่วนราชการยังไม่มีการวางแผนทรัพยากรบุคคลเชิงกลยุทธ์ และไม่ให้ความสำคัญกับการศึกษาวิเคราะห์ปัญหากำลังคน ไม่มีระบบข้อมูลกำลังคนที่เหมาะสมทันสมัย ทำให้การขาดการขาดข้อมูลประกอบการพิจารณาปรับเปลี่ยนระบบการบริหารทรัพยากรบุคคล ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม เทคโนโลยีสารสนเทศ และทิศทางการพัฒนาประเทศ ระบบการตรวจสอบการใช้กำลังคนยังไม่มีประสิทธิภาพทำให้ไม่สามารถตรวจสอบใช้กำลังคนตามเงื่อนไขของตำแหน่ง และมีกำลังคนขาดหรือเกินในบางตำแหน่ง ยังไม่ได้รับการพัฒนาอย่างเป็นระบบ ทำให้ไม่อาจรองรับการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องตามบทบาทภารกิจ ข้าราชการยังทำงานไม่เต็มศักยภาพ โดยส่วนหนึ่งขาดแรงจูงใจในการทำงานทั้งสิ่งจูงใจที่เป็นรูปธรรมนามธรรม แนวทางการแก้ไขปัญหาได้เสนอไว้ว่า การที่ภาครัฐจะมีกำลังคนในขนาดและคุณภาพที่เหมาะสม และใช้กำลังคนอย่างคุ้มค่า ประหยัด เต็มศักยภาพ จำเป็นต้องมีกลยุทธ์ในการปรับขนาดกำลังคนภาครัฐที่เป็นระบบ และครอบคลุมทุกมิติในเชิงลึกอย่างชัดเจน โดยสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศ และสอดคล้องกับการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลแนวใหม่ ที่ยึดหลักสมรรถนะ (Competency Based) หลักผลงาน (Performance Based) และหลักคุณธรรม (Merit Based) เพื่อใช้คนให้น้อยลง แต่มีประสิทธิภาพสูงขึ้น ด้วยการมีระบบที่ให้ความคล่องตัว ยืดหยุ่นหลากหลาย อย่างเหมาะสมตามลักษณะเฉพาะขององค์กร รวมทั้งการให้องค์กรมีอิสระในการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลได้เอง ภายใต้กรอบตำแหน่งและเงินงบประมาณที่กำหนด

**ปวีณรศ มาลากุล ฌ อยุธา (2547)** ได้เขียนบทความ เรื่องการพัฒนาระบบราชการไทย การพัฒนาองค์การและการสร้างองค์การที่เรียนรู้ ว่าการพัฒนากระบวนการเป็นการนำเครื่องมือทางการบริหารสมัยใหม่มาประยุกต์ใช้กับระบบบริหารราชการ โดยคำนึงถึงแผนการบริหารราชการแผ่นดิน นโยบายของคณะรัฐมนตรี งบประมาณของประเทศ ความคุ้มค่าของภารกิจและสถานการณ์อื่นประกอบกัน การใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity Based Costing) ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารต้นทุนค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ และในการกำหนดค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลผลิต เพื่อนำไปใช้ในการจัดทำค่าของงบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยการจัดการต้นทุนฐานกิจกรรม เป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับการบริหารงาน การรื้อปรับระบบงาน (Business Process Reengineering) โดยนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้เพิ่มประสิทธิภาพ ลดระยะเวลา และต้นทุนอย่างเห็นผลได้ชัด ซึ่งพบว่าการปฏิรูปในด้านต่างๆ ที่กล่าวมาทำให้หน่วยงานภาครัฐต้องมีการกิจเพิ่มมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันรัฐกลับจะต้องมีกำลังคนและงบประมาณที่น้อยลง ทั้งนี้เพราะสภาพเศรษฐกิจที่ตกต่ำผนวกกับกระแสเศรษฐกิจเสรี และกระแสประชาธิปไตยที่เน้นให้รัฐต้องจำกัดบทบาท ขนาด และการใช้ทรัพยากร การนำระบบการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้ จะช่วยให้มีการปรับมุมมองให้หันมาสนใจเรื่องต้นทุนในการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม รวมทั้งการนำการบริหารวงรอบเวลา และการรื้อปรับระบบงาน จะช่วยให้มีการพิจารณาเรื่องกระบวนการงาน ขั้นตอน และวงรอบเวลาในการดำเนินงาน เพื่อหาแนวทางในการปรับลดขั้นตอนในการดำเนินงาน ให้กระชับคล่องตัวยิ่งขึ้น และเพื่อไม่ให้ใช้อัตรากำลังมากเกินไป

**พิมพ์พรรณ กันธะคำ (2546)** ได้ทำการศึกษาแนวทางการจัดทำต้นทุนตามระบบต้นทุนกิจกรรมขององค์กรในกำกับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยการรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ระดับผู้จัดการหัวหน้างานและเจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติงานฝ่ายต่างๆของสถานศึกษานานาชาติ ร่วมกับการศึกษาโครงสร้างองค์กร คำอธิบายลักษณะงาน การสังเกตการณ์ทำงานและเอกสารที่เผยแพร่ต่างๆ ประกอบกับรายงานทางการเงินของรอบระยะเวลา เดือนมกราคม - เดือนธันวาคม 2545 การศึกษาครั้งนี้พบว่า ในการวางแผนทางเพื่อคำนวณหรือจัดทำระบบบัญชีตามระบบต้นทุนกิจกรรมนี้เนื่องจากการต้องมีการรวบรวมข้อมูลจากหลายฝ่ายจึงจำเป็นต้องให้ความสำคัญและมีความเข้าใจต่อการจัดทำระบบดังกล่าว ตลอดจนการกำหนดนโยบายบริหารงานที่สอดคล้องกับระบบการปฏิบัติงาน รวมทั้งกระบวนการจัดการฐานข้อมูลที่เป็นต่างๆ ผลของการศึกษาครั้งนี้คาดว่าจะประโยชน์ต่อการบริหารงานที่มีการปรับเปลี่ยนตามรูปแบบการบริหารของมหาวิทยาลัยในอนาคต

## 2.3 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสำนักการคลังและสำนักการช่างของเทศบาลนครเชียงใหม่

เทศบาลนครเชียงใหม่เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ มีบุคลากรเป็นจำนวนมาก ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 มีพนักงานจำนวนทั้งสิ้น 1,461 คน (เทศบาลนครเชียงใหม่, 2557) มีโครงสร้างการแบ่งส่วนงานจำนวน 10 ส่วนงาน ซึ่งผู้ศึกษาได้นำมาศึกษา 2 ส่วนงาน คือ

1. **สำนักการคลัง** มีพนักงานจำนวน 109 คน มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านการเงินและบัญชี งานพัสดุและทรัพย์สิน งานสถิติการคลัง งานพัฒนารายได้ งานแผนที่ภาษีและงานด้านผลประโยชน์ต่างๆ มีค่าใช้จ่ายด้านเงินเดือนบุคลากรในปีงบประมาณ 2557 จำนวน 22,804,426.45 บาท และค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลาราชการ จำนวน 1,306,900 บาท

2. **สำนักการช่าง** มีพนักงานจำนวน 360 คน มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านการก่อสร้าง ปรับปรุงสาธารณูปโภค งานผังเมืองและงานควบคุมอาคารและ การจัดการสิ่งแวดล้อม มีค่าใช้จ่ายด้านเงินเดือนบุคลากรในปีงบประมาณ 2557 จำนวน 69,899,760.39 บาท และค่าตอบแทนการปฏิบัติงานนอกเวลาราชการ จำนวน 833,560 บาท

## 2.4 กรอบแนวคิดการศึกษา

1. ศึกษาโครงสร้างการแบ่งส่วนงานและ Job Descriptions โดยการสัมภาษณ์และสังเกตการปฏิบัติงานของสำนักการคลังและสำนักการช่าง เพื่อนำมาวิเคราะห์และกำหนดกิจกรรมของสำนักการคลังและสำนักการช่าง

2. กำหนดตัวหลักต้นทุน (Cost Driver) ในแต่ละกิจกรรมของสำนักการคลังและสำนักการช่าง พร้อมหาปริมาณงานและเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม

3. คำนวณหาต้นทุนบุคลากรของสำนักการคลังและสำนักการช่าง

4. นำต้นทุนบุคลากรที่คำนวณได้ในข้อ 3 มากระจายตามแต่ละกิจกรรมตามปริมาณงานและเวลาที่ใช้ปฏิบัติงานจริง ของสำนักการคลังและสำนักการช่าง

5. วิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนรายกิจกรรมของสำนักการคลังและสำนักการช่าง

6. นำเสนอข้อมูลเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารบุคลากร