

บทที่ 4

การจัดทำงบประมาณ โดยใช้ระบบต้นทุนกิจกรรม ของ ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อำเภอห้างฉัตร จังหวัดลำปาง

การจัดทำงบประมาณ เพื่อให้ใช้ประโยชน์จากเงินงบประมาณที่ได้รับให้มีประสิทธิภาพมากที่สุดจะต้องศึกษาถึงสาเหตุหรือสิ่งที่จะทำให้เกิดการใช้งบประมาณนั้น นั่นคือการศึกษาถึงการทำกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร หรือในหน่วยงานนั้น ๆ ในการศึกษาได้ศึกษาถึงระบบการจัดทำงบประมาณตามแบบเดิมของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยรวมทั้งปัญหาในการบริหารงบประมาณที่ได้จัดทำ ซึ่งจากการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องสามารถสรุปปัญหาของการจัดทำงบประมาณแบบเดิมได้ ดังนี้

1. ไม่มีแบบแผน หรือแนวทางในการปฏิบัติที่ชัดเจน เมื่อเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ จะมีการเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติ ทำให้การปฏิบัติงานงบประมาณไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน
2. การจัดทำงบประมาณไม่ได้วิเคราะห์ถึงความจำเป็น หรือความต้องการใช้จ่ายเงินตามความเป็นจริง
3. เกิดปัญหาในการบริหารงบประมาณ

จากการศึกษาแนวคิดและทฤษฎีของระบบต้นทุนกิจกรรม พบว่าระบบต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาประยุกต์ใช้กับการจัดทำงบประมาณสำหรับศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยได้ ซึ่งนำไปสู่การจัดสรรงบประมาณให้มีประสิทธิภาพและลดปัญหาดังกล่าวได้

ในการประยุกต์ใช้ระบบต้นทุนกิจกรรมเพื่อการจัดทำงบประมาณได้แบ่งการศึกษาเป็น 2 ส่วน คือ

1. ศึกษาถึงกิจกรรมต่าง ๆ ในศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยตามขั้นตอนของระบบต้นทุนกิจกรรม ได้แก่
 - 1.1 การวิเคราะห์และระบุกิจกรรม
 - 1.2 การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)
 - 1.3 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

2. นำเอาผลการศึกษาจากส่วนที่ 1 มาจัดทำแนวทางการจัดทำงบประมาณของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย

ส่วนที่ 1 ศึกษากิจกรรมภายในศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ตามขั้นตอนของระบบต้นทุนกิจกรรม

ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม

คือการพิจารณาการดำเนินงานขององค์กรเป็นกิจกรรมย่อย ๆ ซึ่งกิจกรรมนั้นต้องก่อให้เกิดผลลัพธ์ (Output) วิธีการวิเคราะห์กิจกรรมของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยในการศึกษาค้างนี้ จะใช้วิธีการพิจารณาจาก กระบวนการดำเนินงาน (Business Process) คือ การพิจารณากระบวนการดำเนินงานในเรื่องหนึ่ง ๆ แล้วแยกออกมาเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง และจากการพิจารณาการดำเนินงานของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยถึง กิจกรรมต่าง ๆ นั้น สามารถแยกการดำเนินงานเป็น 2 ฝ่าย คือ ฝ่ายอำนวยการ และฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

ฝ่ายอำนวยการ จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ในฝ่ายอำนวยการ²³ ทำให้ทราบว่า ฝ่ายอำนวยการ มีหน้าที่ในการประสานงานกับหน่วยงานต่าง ๆ ในสังกัด เช่น ส่วนป่าทุ่งเกวียน โรงพยาบาลช้าง โรงช้างต้น ฯลฯ ควบคุมดูแลการทำงานของฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว ซึ่งสามารถพิจารณา กิจกรรมที่เกิดจากการดำเนินงานของฝ่ายอำนวยการได้ 2 กิจกรรมหลัก ดังต่อไปนี้

- ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด
- ส่วนงานบริหารงานทั่วไป

ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด ฝ่ายอำนวยการ

ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาดจะทำหน้าที่ในการประชาสัมพันธ์ให้นักท่องเที่ยว และบุคคลทั่วไปทราบถึงกิจกรรมพิเศษต่าง ๆ ของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ซึ่งจะต้องใช้การประชาสัมพันธ์ทั้งการเขียนป้ายผ้าติดตามสถานที่ต่าง ๆ การโฆษณาประชาสัมพันธ์ทางสถานีวิทยุหรือสื่อสิ่งพิมพ์ การประชาสัมพันธ์ทางแผ่นพับโฆษณาโปสเตอร์ประชาสัมพันธ์ โดยในการเขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์นั้น ทางศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยจะมีเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้รับจ้างทำงานให้กับศูนย์ฯ เป็นผู้จัดทำ ส่วนค่าใช้จ่ายในรูปของผ้า หรือสีที่ใช้เขียนทางศูนย์ฯ จะต้องจัดหามาให้เจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ในรูปของค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด การเขียนป้ายประชาสัมพันธ์จะเขียนเป็นครั้งคราว

การประชาสัมพันธ์ด้านสื่อต่าง ๆ ทางศูนย์ฯ จะจัดส่งเจ้าหน้าที่ไปติดต่อกับหน่วยงานในการขอความร่วมมือประชาสัมพันธ์ไม่ว่าจะเป็นการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย สถานีวิทยุ หรือหนังสือพิมพ์ ต้องทำหนังสือขอความร่วมมือจากทางศูนย์ฯ อย่างเป็นทางการจึงต้องมีต้น

²³ จากการสัมภาษณ์, บุญเรือง มั่นดี, เจ้าหน้าที่บริหารงานทั่วไป 6 ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย, 18 พฤษภาคม 2545.

ทุนค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ด้วยและในการประชาสัมพันธ์ด้านสื่อต่าง ๆ นี้จะจัดทำเฉพาะกรณีมีกิจกรรมพิเศษ เช่น งานสะตอกข้าง งานดอกไม้บ้านวันรักข้าง เป็นต้น

การจัดทำแผ่นพับ หรือโปสเตอร์โฆษณาประชาสัมพันธ์นั้น ทางศูนย์ฯ ไม่ต้องเป็นผู้ดำเนินการเอง เพียงแต่แจ้งรูปแบบ ข้อความต่าง ๆ ที่ต้องการให้ปรากฏในแผ่นพับ แผ่นโปสเตอร์ แล้วส่งไปยังโครงการศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อ.เมือง ทางโครงการฯ จะเป็นผู้ดำเนินการให้ดังนั้น ต้นทุนจึงอยู่ในรูปของการติดต่อประสานงานเท่านั้น

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด ฝ่ายอำนวยการ สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 6 ต่อไปนี้

ตารางที่ 6 แสดงกิจกรรมของส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด ฝ่ายอำนวยการ

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
- เขียนป้ายผ้า ประชาสัมพันธ์	- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	ป้ายผ้าประชาสัมพันธ์ กิจกรรมต่าง ๆ ของศูนย์ฯ
- ติดต่อประสานงานกับ การท่องเที่ยวฯ และ สถานีวิทยุ หนังสือพิมพ์ และสื่อต่าง ๆ	-ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง – หล่อลื่น -ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -เงินเดือน -ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ประชาสัมพันธ์ให้ทราบ กิจกรรมต่าง ๆ ของศูนย์ อนุรักษ์ช้างไทย
- การจัดทำแผ่นพับ โปสเตอร์ประชาสัมพันธ์	-ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง – หล่อลื่น -ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง	แผ่นพับโปสเตอร์ประชาสัมพันธ์

ส่วนงานบริหารงานทั่วไป ฝ่ายอำนวยการ

ส่วนงานบริหารงานทั่วไป จะทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลความเรียบร้อยทั่วไป คัดลอกจนการควบคุมอาคารสถานที่ ควบคุมเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานรับจ้างทำของในการดูแลทำความสะอาดอาคารสำนักงาน อาคารนิทรรศการ อาคารศูนย์บริการนักท่องเที่ยว ห้องสุขาสำหรับนักท่องเที่ยว (4 หลัง) ดูแลเรือนเพาะชำ ปลูกตกแต่ง ดูแลไม้ดอกไม้ประดับต่าง ๆ ถางวัชพืช ฯลฯ ในการทำกิจกรรมข้างต้นจึงก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในรูปของค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ และมีค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดต่าง ๆ ในการทำดูแลทำความสะอาดอาคารสถานที่ดังกล่าว

หน้าที่ในการพัฒนาบุคลากรคือการให้ความรู้ การจัดอบรมด้านต่าง ๆ ให้กับเจ้าหน้าที่พนักงานฝ่ายต่าง ๆ ภายในศูนย์ฯ ในการจัดอบรมแต่ละครั้ง อาจจะส่งเจ้าหน้าที่เข้ารับการอบรมในสถานที่ต่าง ๆ จึงมีต้นทุนค่าเช่าที่พัก ค่าพาหนะ ให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบางครั้งได้เชิญวิทยากรจากหน่วยงานอื่นมาให้ความรู้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในศูนย์ฯ จึงต้องมีต้นทุนในรูปค่ารับรองวิทยากร และค่าจ้างผู้รับจ้างทำของที่มาคอยดูแลความสะดวกของวิทยากรที่มาให้การอบรม ในการจัดการอบรมนี้ขึ้นอยู่กับว่าผู้บริหารเห็นความจำเป็นในการพัฒนาเจ้าหน้าที่บุคลากรในด้านใด

เจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่บริหารงานทั่วไปประจำศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย มีจำนวน 3 คน ซึ่งแบ่งหน้าที่การปฏิบัติงานสลับเปลี่ยนกันไป

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานบริหารงานทั่วไป ฝ่ายอำนวยการสามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 7 ต่อไปนี้

ตารางที่ 7 แสดงกิจกรรมของส่วนงานบริหารงานทั่วไป ฝ่ายอำนวยการ

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	-ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	อาคารสถานที่สะอาด สวยงาม
พัฒนาบุคลากร	-ค่าเช่าที่พัก -ค่าพาหนะ -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด -ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ	บุคลากรได้รับความรู้เพิ่มเติม
บริหารงานทั่วไป	-เงินเดือน -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ -ค่ารับรอง	การดำเนินงานของศูนย์เป็นไปด้วยความเรียบร้อย

ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่²⁴ ทำให้ทราบว่าฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว มีหน้าที่เป็นฝ่ายดำเนินงานทั้งหมดของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ซึ่งเปรียบเสมือนฝ่ายผลิตของกิจการอุตสาหกรรมทั่วไป ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยวได้แบ่งออกเป็น 6 ส่วนงาน ดังนี้

1. ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง
3. ส่วนงานการแสดงและการให้บริการช้าง
4. ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง
5. ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก
6. ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)
7. ส่วนงานสำนักงาน

เลขหมู่.....

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

การดำเนินงานของส่วนงานฝึก และดูแลช้าง จะแยกกิจกรรมออกเป็น 2 กิจกรรม คือ กิจกรรมการให้อาหารช้าง และกิจกรรมการฝึกช้าง

กิจกรรมการให้อาหารช้าง ช้างแต่ละเชือกนั้นจะกินอาหารแทบตลอดเวลา จึงต้องมีความรู้ ช้างประจำวันนอกจากนี้แล้วยังมีผู้ช่วยคอยดูแลให้น้ำ ให้อาหารซึ่งจะใช้พนักงานที่เป็นผู้รับจ้างทำของเป็นผู้ช่วยดูแลซึ่งผู้ช่วยดูแลแต่ละคนต้องช่วยดูแลช้างหลายเชือก จึงก่อให้เกิดต้นทุนเงินค่าจ้างความรู้อาหาร เป็นค่าจ้างตามสัญญาในอัตราที่ทาง องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้เป็นผู้กำหนดแล้ว ยังต้องมีต้นทุนเงินค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ เพิ่มขึ้นด้วย ความรู้ช้างและผู้ช่วยดูแลช้างทุกคนจะเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งทางศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยจะจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพในอัตราร้อยละ 3 เช่นกัน ส่วนต้นทุนค่าอาหารช้างนั้นจะได้รับการจัดสรรโดยเฉลี่ยตามปริมาณช้างทั้งหมดที่มีอยู่ ซึ่งความรู้ช้างและผู้ช่วยคอยดูแลต้องควบคุมการกินอาหารของช้างหากมีนักท่องเที่ยวให้อาหารช้างในปริมาณที่เพียงพอแล้วความรู้ช้างก็จะลดให้อาหารตามปกติลง ต้นทุนค่าอาหารช้างโดยเฉลี่ยแล้วประมาณ 200 บาท ต่อเชือก ต่อวัน²⁵

กิจกรรมการฝึกช้างแสดง ต้องเริ่มฝึกตั้งแต่ช้างยังเล็ก ในการฝึกช้างแต่ละเชือกนั้นต้องใช้ความรู้ช้างหลายคนช่วยกันฝึกหัดช้าง รวมทั้งต้องมีหัวหน้าความรู้ช้างซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ประจำขององค์การ อุตสาหกรรมป่าไม้คอยควบคุมดูแลการฝึก ดังนั้นจึงก่อให้เกิดต้นทุนทั้งเงินเดือนของหัวหน้าความรู้ช้าง และค่าจ้างตามสัญญาสำหรับความรู้ช้างทั่วไป

²⁴ จากการสัมภาษณ์, นกคณ พุ่มพวง, เจ้าหน้าที่บัญชีและการเงิน ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย, 18 พฤษภาคม 2545.

²⁵ จากการสัมภาษณ์, วิทย์ วรรณิการ์, หัวหน้าความรู้ช้างประจำศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย, 18 พฤษภาคม 2545

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานฝึกและดูแลช่าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 8 ต่อไปนี้

ตารางที่ 8 แสดงกิจกรรมของส่วนงานฝึกและดูแลช่าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
ให้อาหารช่าง	-ค่าอาหารช่าง -ค่าจ้างตามสัญญา -ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	การดำรงอยู่ของช่างเพื่อใช้ใน ในงานของศูนย์ฯ
การฝึกช่าง	-เงินเดือน -ค่าจ้างตามสัญญา -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	ช่างที่สามารถให้บริการนักท่องเที่ยว หรือแสดงโชว์ ได้
ทำความสะอาด โรงเลี้ยง	- ค่าจ้างตามสัญญา - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	บริเวณ โรงเลี้ยงช่าง สะอาด เรียบร้อย

ส่วนงานการแสดงผลและการให้บริการช่าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

ส่วนงานการแสดงผลและการให้บริการช่าง จะเป็นส่วนงานที่ดำเนินกิจกรรมซึ่งก่อให้เกิดรายได้หลักแก่ศูนย์อนุรักษ์ช่างไทย โดยมีรายได้จากการจำหน่ายบัตรเข้าชมการแสดงช่าง และการจำหน่ายบัตรนั่งช่าง

กิจกรรมการจำหน่ายบัตรให้บริการนั่งช่างชมธรรมชาติและบัตรเข้าชมการแสดงช่าง มีกระบวนการดำเนินกิจกรรมโดย เจ้าหน้าที่ที่เป็นผู้จำหน่ายบัตรจะนำบัตรมาจากโครงการศูนย์อนุรักษ์ช่างไทย อ.เมือง จ.ลำปาง มาจำหน่ายให้กับนักท่องเที่ยว เมื่อสิ้นวันก็จะนำเงิน พร้อมทั้งบัตรส่วนที่ 2 ส่งฝ่ายบัญชีและการเงิน

สำหรับกิจกรรมการให้บริการนั่งช่างชมธรรมชาติ (ช่างแท็กซี่) นั้น จะจำหน่ายบัตรนั่งช่างซึ่งจะคิดค่าบริการต่อคน โดยมีอัตราค่าบริการดังนี้

รอบเล็ก	(ใช้เวลา 5 นาที ต่อรอบ)	อัตรา 50 บาท ต่อคน
รอบใหญ่	(ใช้เวลา 15 นาที ต่อรอบ)	อัตรา 100 บาท ต่อคน
นั่งช่างเข้าป่า	(30 นาที ต่อเที่ยว)	อัตรา 400 บาท ต่อคน
นั่งช่างเข้าป่า	(1 ชั่วโมง ต่อเที่ยว)	อัตรา 800 บาท ต่อคน

* ช่าง 1 เชือก บรรทุกได้ 2 คน

การให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาตินี้ ต้นทุนจะอยู่ในรูปของค่าจ้างตามสัญญาจ้างของควาญช้าง

กิจกรรมการ แสดงของช้างซึ่งจะแสดงโชว์ทุกวันวันละ 2 รอบ คือเวลา 10.00 น. และ 11.00 น สำหรับวันหยุดเสาร์-อาทิตย์และวันหยุดนักขัตฤกษ์ เพิ่มรอบ 13.30 น. อีก 1 รอบ การแสดงช้างในแต่ละรอบจะใช้ช้างชุดเดียวกัน ก่อให้เกิดต้นทุนในรูปของเงินค่าจ้างตามสัญญาของควาญช้าง ในการแสดงช้างแต่ละรอบนั้นจะจำหน่ายบัตรเข้าชมการแสดงช้างในอัตรา ผู้ใหญ่ 50 บาท เด็ก 20 บาท ซึ่งรายได้จากการจำหน่ายบัตรเข้าชมการแสดงช้างนั้นนับเป็นรายได้หลักของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยคิดเป็นร้อยละ 50 – 60 ของรายได้ทั้งหมดในแต่ละปี

ในการแสดงช้างทุกรอบจะต้องมีผู้บรรยายประกอบการแสดง ซึ่งผู้บรรยายจะเป็นเจ้าหน้าที่ที่เป็นลูกจ้างชั่วคราวของทางศูนย์ฯ ทำหน้าที่บรรยายประกอบเป็นภาษาไทยและภาษาอังกฤษ ปัจจุบันเจ้าหน้าที่บรรยายประจำมีจำนวน 2 คน รับเงินค่าจ้างตามสัญญาจ้างในอัตราที่องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้กำหนด

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานการแสดงและการให้บริการช้าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 9 ต่อไปนี้

ตารางที่ 9 แสดงกิจกรรมส่วนงานการแสดงและการให้บริการช้าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
จำหน่ายบัตรนั่งช้างและบัตรเข้าชมการแสดงช้าง	- ต้นทุนค่าบัตร ²⁶ - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง – หล่อลื่น	รายได้ค่าบริการนั่งช้างและค่าเข้าชมการแสดงช้าง
นำส่งเงินรายได้	- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ส่งเงินรายได้ให้ส่วนงานบัญชีการเงิน
ให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ (ช้างแท็กซี่)	- ค่าจ้างตามสัญญา - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	นักท่องเที่ยวได้นั่งช้างชมธรรมชาติภายในศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย
การแสดงช้าง	- ค่าจ้างตามสัญญา - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	นักท่องเที่ยวได้ชมการแสดงช้าง
การบรรยายประกอบการแสดงของช้าง	- ค่าจ้างตามสัญญา - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	นักท่องเที่ยวทราบรายละเอียดของการแสดง

²⁶ โครงการศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อ.เมือง จ.ลำปาง เป็นผู้รับผิดชอบจัดทำบัตรเข้าชมการแสดงและบัตรนั่งช้าง

ส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง ฝ้ายพัฒนาท่องเที่ยว

ส่วนงานจำหน่ายอาหารข้างเป็นส่วนงานแยกต่างหากจากการให้อาหารข้างตามปกติ ในการซื้ออาหารข้างมาเพื่อจำหน่ายนั้นจะแยกจากการซื้ออาหารข้างเพื่อเลี้ยงหรือดูแลข้างประจำวัน อาหารข้างที่ซื้อมาเพื่อจำหน่าย ได้แก่ กล้วย และอ้อย โดยจะสั่งซื้อจากชาวบ้านในเขตอำเภอ ห้างฉัตร ซึ่งจะมีผู้ขายให้ประจำ

เมื่อซื้ออาหารข้างเพื่อจำหน่ายมาแล้ว ทางศูนย์ฯ จะให้ผู้รับจ้างจำหน่ายอาหารข้าง (ภรรยาของควาญข้าง) จัดการเตรียมอาหารข้าง โดยการตัดอ้อยเป็นท่อน ๆ แล้วมัดรวมกัน ประมาณ 7-8 ท่อนต่อ 1 มัดจำหน่ายในราคาดมละ 10 บาท ส่วนกล้วยก็นำออกจากเครือเป็นหวี เพื่อสะดวกในการจำหน่ายราคาหวีละ 10 บาท

ในแต่ละวันทางศูนย์อนุรักษ์ข้างไทยจะจัดให้ผู้รับจ้างจำหน่ายอาหารข้างตั้งโต๊ะขายอาหารข้างตามแต่ละจุดที่กำหนดให้ เพื่อจำหน่ายกล้วย อ้อย ให้นักท่องเที่ยวนำไปให้ช้าง เมื่อสิ้นวัน (เวลา 16.00 น.) ผู้รับจ้างจำหน่ายอาหารข้างจะรวบรวมเงินที่ได้จากการขายอาหารข้างทั้งหมด นำส่งให้ส่วนงานบัญชี และการเงิน

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง ฝ้ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 10 ต่อไปนี้

ตารางที่ 10 แสดงกิจกรรมส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง ฝ้ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
การสั่งซื้ออาหารข้าง	- ต้นทุนค่าอาหารข้าง - ค่าพาหนะ - ค่าไปรษณีย์- โทรเลข- โทรศัพท์ - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	อาหารข้างเพื่อจำหน่าย
เตรียม อ้อย กล้วย เพื่อจำหน่าย	- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	อาหารข้างที่พร้อมจำหน่าย
จำหน่ายอาหารข้าง	- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ	รายได้ค่าจำหน่ายอาหารข้าง
นำส่งเงินรายได้	- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ส่งเงินรายได้ให้ส่วนงานบัญชีการเงิน

ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

การดำเนินกิจกรรมของส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก เป็นอีกหนึ่งกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้แก่ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ของที่ระลึกที่นำมาจำหน่ายในบริเวณศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ส่วนใหญ่เป็นผลิตภัณฑ์จากองค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ (ออป.) ภาคเหนือ วัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมให้เกิดรายได้ในหน่วยงาน และเพื่อใช้ประโยชน์จากไม้ที่เหลือจากการทำอุตสาหกรรมป่าไม้ของ ออป. ซึ่งสินค้านั้นจะผลิตมาจากไม้ เป็นของใช้ ของฝาก ของประดับตกแต่งบ้าน ฯลฯ รวมทั้ง ภาพวาดที่ได้จากการแสดงช้างวาดรูป ซึ่งจะให้นักท่องเที่ยวประมูล โดยนำส่งเงินรายได้เป็นรายได้จากการรับบริจาค

ในการสั่งซื้อ หรือสั่งผลิตของที่ระลึกเพื่อนำมาจำหน่ายนั้นจะใช้วิธีโทรศัพท์สั่งผู้ค้าซึ่งเป็นเจ้าประจำ หากต้องการสินค้าที่มีลักษณะแตกต่างไปจากเดิม หรือมีคุณลักษณะพิเศษต่าง ๆ ก็จะไปชี้แจงความต้องการในตัวสินค้ากับผู้ผลิตเอง ก่อให้เกิดต้นทุนค่าพาหนะ และค่าน้ำมันเชื้อเพลิง - หล่อลื่น ในการสั่งซื้อหรือการนำสินค้ามาขายแต่ละครั้งนั้นทางศูนย์จะซื้อมาเป็นเงินเชื่อ โดยตกลงกับผู้ขายในการสับเปลี่ยนหมุนเวียนสินค้าที่นำไปจำหน่าย สำหรับการจ่ายชำระค่าสินค้าจะจ่ายชำระเมื่อมารับสินค้าครั้งต่อไป

การจำหน่ายสินค้าของที่ระลึกจะเริ่มจำหน่ายตั้งแต่เวลา 08.30 น. ถึง 16.00 น. เป็นประจำทุกวัน โดยใช้เจ้าหน้าที่ในการจำหน่ายของที่ระลึก 2 คน ซึ่งเป็นผู้รับจ้างทำของ จึงมีต้นทุนค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ ในการจำหน่ายของที่ระลึกแต่ละครั้งจะต้องมีการจดบันทึกการขาย และในกรณีที่นักท่องเที่ยวต้องการใบเสร็จรับเงิน เจ้าหน้าที่ก็จะจัดทำให้เป็นสาเหตุของการเกิดต้นทุนค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ที่กิจกรรมนี้ก่อให้เกิดขึ้น รวมถึงค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดซึ่งได้แก่ ถุงพลาสติกใส่ของ กล่องใส่ของ ยางรัด เป็นต้น

ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึกก็เช่นเดียวกับ ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง คือ เมื่อสิ้นวันจะต้องรวบรวมรายได้ทั้งหมดเพื่อนำส่งส่วนงานบัญชีและการเงิน

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 11 ต่อไปนี้

ตารางที่ 11 แสดงกิจกรรมส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
สั่งซื้อ หรือ ผลิตของที่ระลึก	-ค่าไปรษณีย์-โทรเลข-โทรศัพท์ -ค่าเครื่องเขียน แบบพิมพ์ -ค่าพาหนะ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง - หล่อลื่น	สามารถระบุสินค้า หรือของที่ระลึกได้ตามที่ต้องการ
จำหน่ายของที่ระลึก	-ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด -ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	รายได้จากการจำหน่ายของที่ระลึก
นำส่งเงินรายได้	-ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	ส่งเงินรายได้ให้กับส่วนงานบัญชีและการเงิน
จ่ายชำระค่าสินค้า	(จะชำระพร้อมกับการสั่งซื้อครั้งต่อไป)	ชำระค่าสินค้า

ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ได้จัดให้มีกิจกรรมศึกษาเรียนรู้การใช้ชีวิตของควาญช้าง และการฝึกเป็นควาญช้าง (Home Stay) ในช่วงระยะเวลา 3 วัน 2 คืน ในอัตรา 4,000 บาทต่อคน นอกจากนั้นยังมีบริการบ้านพักสำหรับนักท่องเที่ยวที่ต้องการพักค้างคืนภายในศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย แต่ไม่รับการฝึกตามโปรแกรมของกิจกรรม Home Stay ซึ่งคิดค่าบริการในอัตราคืนละ 500 บาทต่อห้อง ขณะนี้ทางศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยได้ใช้บ้านพักของควาญช้างที่สมัครใจเข้าร่วมโครงการเป็นบ้านพัก (มีแผนจะสร้างบ้านพักสำหรับนักท่องเที่ยวโดยเฉพาะในปี 2547) ในการให้นักท่องเที่ยวเข้าร่วมอาศัยอยู่นั้นทางศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยจะแบ่งรายได้ให้กับควาญช้างเจ้าของบ้าน 20% แบ่งให้โรงเรียนฝึกควาญช้างซึ่งเป็นผู้ฝึกสอนนักท่องเที่ยว 50% อีก 10% เป็นค่าอาหารสำหรับนักท่องเที่ยว เหลือเป็นรายได้นำส่งส่วนงานบัญชีและการเงิน 20%

ในการเตรียมบ้านพักสำหรับนักท่องเที่ยวนั้นจะต้องเตรียมของใช้ในห้องพักทั้งหมด เช่น กระดาษชำระ สบู่ ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งต้นทุนทั้งหมดจะรวมอยู่ในบัญชีค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 12 ต่อไปนี้

ตารางที่ 12 แสดงกิจกรรมส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
รับจองที่พัก	-ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง	ทราบความต้องการเข้าพัก บ้านพัก ของนักท่องเที่ยว
เตรียมบ้านพัก	-ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	บ้านพักพร้อมที่จะให้นัก ท่องเที่ยวเข้าพักอาศัยได้
ประสานงานกับโรงเรียน ฝึกความรู้อ่าง	-ค่าฝึกสอน (50% ของรายได้)	นักท่องเที่ยวได้รับการฝึก ตามโปรแกรมที่จัดไว้

ส่วนงานสำนักงาน ฝ่าย พัฒนาท่องเที่ยว

ในส่วนงานสำนักงานแบ่งการทำงานออกเป็น 2 แผนก คือ แผนกธุรการ และแผนกบัญชี และการเงิน

กิจกรรมทางด้านธุรการจะเกี่ยวข้องกับด้านเอกสาร ซึ่งจะให้บริการเอกสารกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งบุคคลภายนอกที่เข้ามาขอข้อมูล ซึ่งเจ้าหน้าที่ในงานด้านธุรการจะมีทั้งพนักงานสังกัดองค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ และลูกจ้างตามสัญญาจ้าง ดังนั้นในกิจกรรมของงานด้านธุรการจึงมีต้นทุนเงินเดือนและ ค่าจ้างตามสัญญา และเนื่องจากศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยตั้งอยู่ ณ อำเภอห้างฉัตร แต่มีสำนักงานโครงการอยู่ อำเภอเมือง ซึ่งเป็นระยะทางห่างไกล การรับ – ส่ง เอกสารจึงต้องอาศัยการติดต่อสื่อสารทางโทรศัพท์ และใช้พาหนะในการรับ – ส่ง เอกสาร รวมถึงการรับ – ส่ง เอกสารจากหน่วยงานและบุคคลภายนอกด้วย

กิจกรรมทางด้านบัญชีและการเงินนั้นจะเป็นแผนกที่รับเงินรายได้จากส่วนงานจำหน่ายบัตรเข้าชมการแสดง ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ซึ่งในแต่ละวันเวลาประมาณ 16.00 น. แต่ละส่วนงานดังกล่าวจะต้องรวบรวมเงินส่งมายังฝ่ายบัญชี ฝ่ายบัญชีจะบันทึกไว้ในสมุดรายวันเงินสดไว้ เพื่อนำส่งเข้าบัญชีในวันถัดไป ซึ่งทุกวันพนักงานด้านบัญชีและการเงิน จะรวบรวมเงินทั้งหมดเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารใน อำเภอเมือง และรวบรวมข้อมูลทั้งหมดเพื่อบันทึกบัญชีในคอมพิวเตอร์ที่สำนักงานโครงการศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย อำเภอเมือง

นอกจากนี้กิจกรรมหลักอีกกิจกรรมหนึ่งของงานด้านบัญชีและการเงิน คือการจ่ายเงินค่าอาหารช้างให้กับผู้ขาย ซึ่งจะกำหนดให้มารับเงินได้ภายใน 3 วัน หลังจากที่น่าอาคารช้างมาส่ง ทุกครั้งที่จ่ายเงินจะต้องให้ผู้ขายลงชื่อรับเงินในใบเสร็จรับเงิน เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี

จากการวิเคราะห์และระบุกิจกรรมของส่วนงานสำนักงาน ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว สามารถแสดงกิจกรรม และต้นทุนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ รวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการทำกิจกรรม ดังแสดงในตารางที่ 13 ต่อไปนี้

ตารางที่ 13 แสดงกิจกรรมส่วนงานสำนักงาน ฝ่าย พัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
แผนกธุรการ -จัดทำเอกสาร	-เงินเดือน -ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ -ค่าไปรษณีย์-โทรเลข-โทรศัพท์ -ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	เอกสารในการดำเนินงาน
-รับ ส่ง เอกสาร	-ค่าไปรษณีย์-โทรเลข-โทรศัพท์ -ค่าพาหนะ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง - หล่อลื่น	เอกสารที่รับ ส่ง ยังหวง งานที่เกี่ยวข้อง
-ประสานงานต้อนรับ นักท่องเที่ยว และผู้มาติด ต้องงาน	-ค่ารับรอง -ค่าไฟฟ้า-น้ำประปา-น้ำดื่ม	การดำเนินงานเป็นไปด้ว ความราบรื่น
แผนกบัญชี และการเงิน -บันทึกรับเงินรายได้ จากแต่ละส่วนงานทุกสิ้น วัน	-เงินเดือน -ค่าจ้างตามสัญญา -เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ -ค่าเครื่องเขียน แบบพิมพ์	บัญชีรายรับ รายจ่าย ประจำ วัน
-นำส่งเงินรายได้เข้า บัญชีเงินฝากธนาคารทุก วัน	-ค่าพาหนะ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง-หล่อลื่น -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	เงินรายได้เข้าบัญชีเงินฝาก ตามระเบียบปฏิบัติ
-บันทึกบัญชีตามระบบ บัญชี GENEUSS ใน เครื่องคอมพิวเตอร์ (ที่ โครงการศูนย์อนุรักษ์ช้าง ไทย อ.เมือง)	-ค่าจ้างตามสัญญา -ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -ค่าพาหนะ -ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง-หล่อลื่น	บัญชีสรุปยอดรายรับ ราย จ่าย ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย

ตารางที่ 14 แสดงกิจกรรมส่วนงานสำนักงาน ฝ่าย พัฒนาท่องเที่ยว (ต่อ)

กิจกรรม	ต้นทุน	ผลที่ได้ (Output)
-จ่ายเงินค่าอาหารข้าง	-ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ -ค่าไปรษณีย์-โทรเลข-โทรศัพท์ -ค่ารับรอง -ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	ชำระเงินค่าอาหารข้างกับผู้ขายที่วางบิล

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์และระบุตัวผลักดันต้นทุน

เป็นการพิจารณาว่าอะไรเป็นสาเหตุให้เกิดต้นทุนในแต่ละกิจกรรม ซึ่งจากขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์กิจกรรม ทำให้ทราบถึงกิจกรรมต่าง ๆ ของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยและทราบถึงสาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ซึ่งสามารถระบุตัวผลักดันต้นทุนในแต่ละกิจกรรมของแต่ละส่วนงานได้ดังนี้

ฝ่ายอำนวยการ

1) ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด

ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด มีกิจกรรมหลักในการประชาสัมพันธ์งาน ต่าง ๆ ของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย โดยกิจกรรมต่าง ๆ จะเป็นลักษณะของการทำเป็นครั้งคราว จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงานของส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด สามารถระบุตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) แต่ละกิจกรรมได้ดังตารางที่ 15 ต่อไปนี้

ตารางที่ 15 แสดงกิจกรรม และตัวผลักดันต้นทุน
ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด ฝ่ายอำนวยการ

กิจกรรม	ตัวผลักดันต้นทุน
- เขียนป้ายประชาสัมพันธ์	จำนวนป้ายผ้า
- ติดต่อประสานงานกับสื่อต่าง ๆ	จำนวนครั้งของการติดต่องาน
- จัดทำแผ่นพับ ไปสเตอร์ประชาสัมพันธ์	จำนวนครั้งในการจัดทำ

2) ส่วนงานบริหารงานทั่วไป

กิจกรรมส่วนใหญ่ของส่วนงานบริหารงานทั่วไป เป็นการควบคุมดูแลความเรียบร้อยในการดำเนินงานให้ดำเนินงานเป็นไปด้วยดีและมีประสิทธิภาพประสิทธิผลให้มากที่สุด จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงาน ของส่วนงานบริหารงานทั่วไป สามารถระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ดังแสดงในตารางที่ 16 ต่อไปนี้

ตารางที่ 16 แสดงกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
ส่วนงานบริหารงานทั่วไป ฝ่ายอำนวยการ

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
- ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	จำนวนพนักงานผู้ปฏิบัติงาน
- พัฒนาบุคลากร (จัดการอบรม)	จำนวนครั้งในการฝึกอบรม
- บริหารงานทั่วไป	จำนวนเจ้าหน้าที่บริหารงานทั่วไป

ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

1) ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง

ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง มีกิจกรรมหลักคือการเลี้ยงช้างหรือดูแลช้างในความรับผิดชอบ และฝึกช้างใช้งาน ฝึกช้างเพื่อการแสดงโชว์ให้กับนักท่องเที่ยวชม จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงาน ของส่วนงานฝึกและดูแลช้าง สามารถระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ดังแสดงในตารางที่ 17 ต่อไปนี้

ตารางที่ 17 แสดงกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
- ให้อาหารช้าง	จำนวนช้าง
- ฝึกช้าง	จำนวนความถี่ช้างที่ทำหน้าที่ฝึกช้าง
- ทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง	จำนวนความถี่ช้าง

2) ส่วนงานการแสดงและการให้บริการช่าง

กิจกรรมของส่วนงานการแสดงและการให้บริการช่าง เป็นกิจกรรมที่สร้างรายได้หลักให้กับศูนย์อนุรักษ์ช่างไทย จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงาน ของส่วนงานการแสดงและการให้บริการช่าง สามารถระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ดังแสดงในตารางที่ 18 ต่อไปนี้

ตารางที่ 18 แสดงกิจกรรมและตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
ส่วนงานการแสดงและการให้บริการช่าง ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน
- จำหน่ายบัตรนั่งช่าง บัตรชมการแสดง	จำนวนบัตรที่จำหน่ายได้
- นำส่งเงินรายได้	จำนวนครั้งที่นำส่ง
- ให้บริการนั่งช่างชมธรรมชาติ	จำนวนความช่างแท็กซี่
- การแสดงช่าง	จำนวนความช่างแสดง
- การบรรยายประกอบการแสดง	จำนวนผู้บรรยาย

3) ส่วนงานจำหน่ายอาหารช่าง

ส่วนงานจำหน่ายอาหารช่าง เป็นกิจกรรมซึ่งสร้างรายได้เสริมให้กับศูนย์อนุรักษ์ช่างไทย ในทางตรง และในทางอ้อมเป็นกิจกรรมที่ช่วยลดต้นทุนค่าอาหารช่างซึ่ง ส่วนงานฝึกและดูแลช่าง รับผิดชอบ นั่นคือ จะมีการควบคุมปริมาณอาหารช่างแต่ละเชื่อกหากนักท่องเที่ยวนำอาหารที่จำหน่ายให้กับช่างในปริมาณที่เพียงพอแล้ว ส่วนงานฝึกและดูแลช่างก็จะลด หรืองดให้อาหารช่างตามปกติ จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงาน ของส่วนงานจำหน่ายอาหารช่าง สามารถระบุตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ดังแสดงในตารางที่ 19 ต่อไปนี้

ตารางที่ 19 แสดงกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นตุน
ส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง ฝ้ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ตัวหลักค้ำต้นตุน
- การสั่งซื้ออาหารข้าง	จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ
- เตรียมอาหารข้าง เพื่อจำหน่าย	จำนวนอาหารข้างที่จัดเตรียมได้
- จำหน่ายอาหารข้าง	จำนวนอาหารข้างที่จำหน่ายได้
- นำส่งเงินรายได้	จำนวนครั้งที่นำส่งเงิน

4) ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก

ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก เป็นอีกกิจกรรมหนึ่งที่ทำให้เกิดรายได้เสริมแก่ศูนย์อนุรักษ์
ช้างไทย จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงาน ของส่วน
งานจำหน่ายของที่ระลึก สามารถระบุตัวหลักค้ำต้นตุนแต่ละกิจกรรมได้ ดังแสดงในตารางที่ 20
ต่อไปนี้

ตารางที่ 20 แสดงกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นตุน
ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ฝ้ายพัฒนาท่องเที่ยว

กิจกรรม	ตัวหลักค้ำต้นตุน
- การสั่งซื้อ หรือสั่งผลิต	จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ
- จำหน่ายของที่ระลึก	จำนวนเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ
- นำส่งเงินรายได้	จำนวนครั้งที่นำส่งเงิน

5) ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)

ส่วนงานบ้านพัก เป็นส่วนงานที่ทางศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยกำลังอยู่ในขั้นตอนของการ
ปรับปรุงและพัฒนาเพื่อให้บริการแก่นักท่องเที่ยวให้ครบวงจร ซึ่งจะช่วยเสริมรายได้ให้กับศูนย์
อนุรักษ์ช้างไทยได้เป็นอย่างมาก จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูล
การดำเนินงาน ของส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) สามารถระบุตัวหลักค้ำต้นตุนแต่ละกิจกรรม
ได้ ดังแสดงในตารางที่ 21 ต่อไปนี้

**ตารางที่ 21 แสดงกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นทุน
ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) ฝ่ายพัฒนาท่องเที่ยว**

กิจกรรม	ตัวหลักค้ำต้นทุน
- รับจองที่พัก	จำนวนครั้งของการจอง
- เตรียมบ้านพัก	จำนวนครั้งของการเตรียม

6) ส่วนงานสำนักงาน

ในส่วนงานสำนักงานของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ได้แยกออกเป็น 2 แผนก คือ แผนกธุรการ และแผนกบัญชีและการเงิน แต่ละแผนกจะมีกิจกรรมที่แตกต่างกันออกไป

6.1 แผนกธุรการ

จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงานของแผนกธุรการ ส่วนงานสำนักงาน สามารถระบุตัวหลักค้ำต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ ดังแสดงในตารางที่ 22 ต่อไปนี้

**ตารางที่ 22 แสดงกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นทุน แผนกธุรการ
ส่วนงานสำนักงาน ฝ่ายพัฒนาการท่องเที่ยว**

กิจกรรม	ตัวหลักค้ำต้นทุน
- จัดทำเอกสาร	จำนวนเอกสารที่จัดทำ
- รับ ส่ง เอกสาร	จำนวนเอกสารที่รับ - ส่ง
- ประสานงานต้อนรับ	จำนวนเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบ

6.2 แผนกบัญชีและการเงิน

จากการวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงาน และเก็บรวบรวมข้อมูลการดำเนินงานของแผนกบัญชีและการเงิน ส่วนงานสำนักงาน สามารถระบุตัวหลักค้ำต้นทุนแต่ละกิจกรรมได้ ดังแสดงในตารางที่ 23 ต่อไปนี้

ตารางที่ 23 แสดงกิจกรรมและตัวหลักค้ำต้นทุน แผนกบัญชีและการเงิน
ส่วนงานสำนักงาน ฝ่ายพัฒนาการท่องเที่ยว

กิจกรรม	ตัวหลักค้ำต้นทุน
- บันทึกรับเงินรายได้จากส่วนงานต่าง ๆ	จำนวนครั้งที่รับรายได้
- นำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี	จำนวนใบนำฝาก
- บันทึบบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	จำนวนรายงานสรุปปรับ - จ่าย
- จ่ายเงินค่าอาหารช้าง	จำนวนใบเสร็จรับเงิน

ขั้นตอนที่ 3 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม

จากขั้นตอนการวิเคราะห์กิจกรรม และการระบุตัวหลักค้ำต้นทุนในขั้นตอนที่ 1 และขั้นตอนที่ 2 ทำให้ทราบถึงกิจกรรมการดำเนินงานของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย รวมถึงสิ่งทีก่อให้เกิดต้นทุนในแต่ละกิจกรรม ดังนั้นในแต่ละกิจกรรมจึงสามารถคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมได้โดยใช้ข้อมูลจากค่าใช้จ่ายจริงประจำปี 2544 (ตารางที่ 5) ซึ่งแสดงการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมต่าง ๆ ดังรายละเอียดในขั้นตอนต่อไป

เกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนแต่ละประเภทเข้าสู่กิจกรรม จะใช้ตัวหลักค้ำต้นทุนตามที่ระบุในขั้นตอนที่ 2 (ตารางที่ 15 – 23) ซึ่งจำนวนตัวหลักค้ำต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณนั้น ได้มาจากการวิเคราะห์ข้อมูลของแต่ละกิจกรรม และจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่แผนกบัญชีและการเงิน เจ้าหน้าที่ส่วนงานบริหารงานทั่วไป ความรู้ช้าง และเจ้าหน้าที่ในแต่ละส่วนงานที่เกี่ยวข้อง สำหรับค่าใช้จ่ายในหมวดเงินเดือน - ค่าจ้าง ส่วนใหญ่จะใช้การปันส่วนเข้าสู่กิจกรรมตามจำนวนคน ซึ่งจากการศึกษาพบว่าจำนวนพนักงานทั้งสิ้นของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย มีจำนวน 132 คน สามารถแสดงจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติกิจกรรมในส่วนงานต่าง ๆ ได้ดังแสดงในตารางที่ 24 – 25 ต่อไปนี้

ตารางที่ 24 แสดงจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรม แยกตามส่วนงาน

กิจกรรม	จำนวน (คน)	ประเภทค่าตอบแทน ²⁷
ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด		
- การติดต่อประสานงาน	3	เงินเดือน 2 คน
- การจัดทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์	1	ค่าจ้างตามสัญญา 1 คน
- เขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์	1	ค่าจ้างตามสัญญา
- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ		
รวม	5	
ส่วนงานบริหารงานทั่วไป		
- บริหารงานทั่วไป	5	เงินเดือน
- ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	20	ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ
- พัฒนาบุคลากร	3	ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ
รวม	28	
ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง		
- การฝึกช้าง	26	เงินเดือน 15 คน
- ค่าจ้างตามสัญญา 11 คน		
- ให้อาหารช้าง	27	ค่าจ้างตามสัญญา 7 คน
- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ 20 คน		
- ทำความสะอาดโรงเลี้ยง		ความรู้อาหารที่ดูแลรับผิดชอบ
รวม	53	
ส่วนงานการแสดงผลและการให้บริการช้าง		
- เจ้าหน้าที่ขับรถนั่งช้าง, บัตรชมการแสดง	2	ค่าจ้างตามสัญญา
- ให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ	8	ค่าจ้างตามสัญญา
- การแสดงช้าง	13	ค่าจ้างตามสัญญา
- การบรรยายประกอบการแสดง	2	ค่าจ้างตามสัญญา
รวม	25	

²⁷ พนักงานที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือน คือข้าราชการสังกัดกรมป่าไม้ พนักงานที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าจ้างตามสัญญาจ้าง คือ ลูกจ้างประจำซึ่งมีสัญญาจ้างเป็นรายปี และพนักงานที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ คือ ลูกจ้างชั่วคราว ซึ่งจะได้รับค่าจ้างเป็นรายวัน

ตารางที่ 25 แสดงจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรม แยกตามส่วนงาน (ต่อ)

กิจกรรม	จำนวน (คน)	ประเภทค่าตอบแทน
ส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง		
- เตรียมอาหารข้างเพื่อจำหน่าย	5	ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ
- จำหน่ายอาหารข้าง	4	ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ
รวม	9	
ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก		
- จำหน่ายของที่ระลึก	2	ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ
รวม	2	
ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)		
- รับจองที่พัก	1	ค่าจ้างตามสัญญา
รวม	1	
ส่วนงานสำนักงาน		
- จัดทำเอกสาร	4	เงินเดือน 3 คน ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง 1 คน
- บันทึกบัญชี รายรับ รายจ่าย	3	เงินเดือน
- บันทึกรับเงินรายได้	1	ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง
- บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	1	ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง
รวม	9	
รวมทั้งสิ้น	132	

การปันส่วนต้นทุน ธุรกรรม

ในการปันส่วนต้นทุนสำหรับต้นทุนที่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากการทำกิจกรรมใด สามารถปันส่วนเข้าสู่แต่ละกิจกรรมได้โดยตรงจะทำการปันส่วนต้นทุนลงสู่กิจกรรมนั้น ๆ ตามตัวหลักต้นทุนที่ระบุไว้ เช่น เงินเดือน ค่าจ้างตามสัญญา ฯลฯ จะปันส่วนตามจำนวนคน ค่าพาหนะใช้จำนวนครั้งเป็นตัวหลักต้นทุน เป็นต้น ซึ่งการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรมในแต่ละบัญชีสามารถแสดงได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

3.1 ต้นทุน – เงินเดือน จำนวน 3,391,955 บาท ป็นส่วนให้แต่ละกิจกรรมตามจำนวนพนักงาน (ตารางที่ 24 – 25) สามารถแสดงรายละเอียดการป็นส่วนต้นทุนสู่กิจกรรมได้ดังตารางที่ 26 ต่อไปนี้

ตารางที่ 26 แสดงการป็นส่วนต้นทุน – เงินเดือน สู่กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%) ²⁸	ต้นทุน (บาท)
การติดต่อประสานงาน	2	8	271,357
การบริหารงานทั่วไป	5	25	847,990
การฝึกช่าง	15	49	1,662,058
การจัดทำเอกสาร	3	9	305,275
การบันทึกบัญชี รายรับ รายจ่าย	3	9	305,275
รวม	28	100	3,391,955

3.2 ต้นทุน – ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง จำนวน 2,435,330 บาท ป็นส่วนให้แต่ละกิจกรรมตามจำนวนพนักงาน (ตารางที่ 24 – 25) สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 27 ดังนี้

²⁸ การคิดต้นทุนเงินเดือนป็นส่วนให้กับแต่ละกิจกรรมจะขึ้นอยู่กับอัตราเงินเดือนของพนักงานในแต่ละแผนก ดังนั้นจึงไม่สัมพันธ์กับจำนวนพนักงานที่ปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรม

ตารางที่ 27 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
การติดต่อประสานงาน	1	2	48,706
การจัดทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์	1	2	48,706
ให้อาหารช้าง, ทำความสะอาด	7	14	340,946
การฝึกช้าง	11	22	535,775
จำหน่ายบัตรนั่งช้าง,บัตรเข้าชม	2	4	97,413
ให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ	8	16	389,653
การแสดงช้าง	13	26	633,186
การบรรยายประกอบการแสดง	2	4	97,413
รับของที่พัค	1	2	48,706
จัดทำเอกสาร	1	2	48,706
บันทึกรับเงินรายได้	1	3	73,060
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	1	3	73,060
รวม	49	100	2,435,330

3.3 ต้นทุน - ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ จำนวน 1,657,815 บาท ปันส่วนให้แก่แต่ละกิจกรรมตามจำนวนพนักงาน (ตารางที่ 24 – 25) สามารถแสดงรายละเอียดการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรม ดังแสดงได้ในตารางที่ 28 นี้

ตารางที่ 28 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
เขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์	1	2	33,156
ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	20	36	596,813
พัฒนาบุคลากร	3	6	99,469
ให้อาหารช้าง	20	36	596,813
เตรียมอาหารช้างเพื่อจำหน่าย	5	9	149,203
จำหน่ายอาหารช้าง	4	7	116,047
จำหน่ายของที่ระลึก	2	4	66,314
รวม	55	100	1,657,815

3.4 ต้นทุน – ค่าเบี้ยเลี้ยง จำนวน 263,355 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่คิดตามการทำงานนอกสถานที่ หรือนอกเหนือจากเวลาทำงาน ซึ่งจะมีอัตราแตกต่างกันในพนักงานแต่ละระดับ สามารถเป็นส่วนให้กับแต่ละกิจกรรมตามจำนวนครั้งที่ปฏิบัติงานนอกสถานที่ ได้ดังแสดงในตารางที่ 29 นี้

ตารางที่ 29 แสดงการปันส่วน ต้นทุน – ค่าเบี้ยเลี้ยง ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนครั้ง	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
พัฒนาบุคลากร	10	25	65,839
การบริหารงานทั่วไป (ประชุม)	30	75	197,516
รวม	40	100	263,355

3.5 ต้นทุน – ค่าพาหนะ จำนวน 154,300 บาท ปันส่วนให้แต่ละกิจกรรมตามจำนวนการใช้งาน เช่น การนำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี จะต้องนำเงินฝากธนาคารสัปดาห์ละ 1 ครั้ง จำนวนการใช้งานจึงเท่ากับ 4 ครั้งต่อสัปดาห์ หรือ 48 ครั้ง หรือประมาณ 50 ครั้ง ต่อปี แต่เนื่องจากการนำเงินฝากธนาคารจะทำโดยพนักงานบัญชีการเงิน ซึ่งทำกิจกรรมนี้พร้อมกับการเข้าไปบันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์ที่โครงการศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ดังนั้น ทั้ง 2 กิจกรรม จึงใช้จำนวนการใช้งาน 50 ครั้ง เฉลี่ยลงในแต่ละกิจกรรม เท่ากับ 25 ครั้งใน 1 กิจกรรม และในกิจกรรมอื่น ๆ ก็ใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน ซึ่งรวมจำนวนครั้งการใช้งานทั้งหมด เท่ากับ 299 ครั้ง การปันส่วนต้นทุน – ค่าพาหนะ สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 30 ต่อไปนี้

ตารางที่ 30 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าพาหนะ ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนครั้ง	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
พัฒนาบุคลากร	28	10	15,430
การสั่งซื้ออาหารช้าง	52	18	27,774
การสั่งซื้อ – สั่งผลิต ของที่ระลึก	24	8	12,344
รับ – ส่ง เอกสาร	145	48	74,064
นำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี	25	8	12,344
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	25	8	12,344
รวม	299	100	154,300

3.6 ต้นทุน – เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ จำนวน 174,819 บาท คิด 3% จากจำนวนเงินเดือน และค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (3,391,955 + 2,435,330) ดังนั้นการปันส่วนต้นทุน เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพลงสู่กิจกรรมจึง ใช้เกณฑ์ของเงินเดือน และค่าจ้างตามสัญญาจ้าง ซึ่งมีพนักงาน จำนวน 72 คนได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือน และค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 24 - 25) การปันส่วนต้นทุน – เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ สามารถแสดงรายละเอียดได้ดังตารางที่ 31 ต่อไปนี้

ตารางที่ 31 แสดงการปันส่วน ต้นทุน – เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ สู่กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
การติดต่อประสานงาน	3	4	6,993
การจัดทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์	1	1	1,748
ให้อาหารช้าง	7	10	17,482
การฝึกช้าง	26	36	62,935
จำหน่ายบัตรนั่งช้างชมการแสดง	2	3	5,244
ให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ	8	11	19,230
การแสดงช้าง	13	18	31,467
การบรรยายประกอบการแสดง	2	3	5,244
รับจองที่พัก	1	1	1,748
จัดทำเอกสาร	4	6	10,490
บันทึกรับเงินรายได้	4	6	10,490
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	1	1	1,748
รวม	72	100	174,819

3.7 ต้นทุน – ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น จำนวน 348,000 บาท เป็นค่าน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับยานพาหนะสำหรับการขนส่ง ติดต่อบริษัท ซึ่งสามารถวิเคราะห์ปริมาณการใช้ในแต่ละกิจกรรม เช่น การติดต่อประสานงาน ประมาณการเดินทางเพื่อติดต่อประสานงาน เฉลี่ย 3 ครั้งต่อสัปดาห์ หรือ 12 ครั้ง ต่อเดือน ดังนั้นจึงประมาณปริมาณการใช้น้ำมันเชื้อเพลิง 145 ครั้ง ต่อปี กิจกรรมการจำหน่ายบัตรชมการแสดงจะต้องเบิกบัตรจากโครงการศูนย์อนุรักษ์ช้างไทยเพื่อมาจำหน่ายเดือนละ 1 ครั้ง ดังนั้นจึง ประมาณการใช้น้ำมันเชื้อเพลิง 12 ครั้ง ต่อปี เป็นต้นซึ่งในกิจกรรมอื่นก็ใช้วิธีประมาณการในหลักเกณฑ์เดียวกัน ซึ่งทำให้ได้ปริมาณการใช้งานเท่ากับ 340 ครั้ง จากการศึกษาวิเคราะห์ถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น สามารถปันส่วนต้นทุนให้กับกิจกรรมต่าง ๆ ตามปริมาณการใช้ ได้ดังตารางที่ 32 ดังนี้

ตารางที่ 32 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	ประมาณการใช้ (ครั้ง)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ติดต่อประสานงาน	145	43	149,640
การจัดทำแผ่นพับโปสเตอร์	9	3	10,440
การจำหน่ายบัตรแสดงบัตรนั่งช้าง	12	4	13,920
การสั่งซื้อ สังกะสี ของที่ระลึก	24	7	24,360
รับ - ส่ง เอกสาร	100	29	100,920
นำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี	25	7	24,360
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	25	7	24,360
รวม	340	100	348,000

3.8 ต้นทุน - ค่าไปรษณีย์ - โทรเลข - โทรศัพท์ จำนวน 153,258 บาท สามารถปันส่วนให้กับกิจกรรมต่าง ๆ ตามปริมาณการใช้งาน เช่น การติดต่อประสานงาน จากการวิเคราะห์การทำกิจกรรม ประมาณได้ว่ามีการใช้โทรศัพท์เพื่อติดต่อประสานงานเฉลี่ย 5 ครั้ง ต่อสัปดาห์ หรือ 20 ครั้งต่อเดือน จึงเท่ากับ 240 ครั้งต่อปี และประมาณการติดต่อประสานงานทางไปรษณีย์ โทรเลข อีก 60 ครั้ง ต่อปี รวมเป็น 300 ครั้ง เป็นต้น ซึ่งในกิจกรรมอื่นก็ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการประมาณการปริมาณการใช้งาน ทำให้ได้ปริมาณการใช้งานทั้งสิ้นเท่ากับ 762 ครั้ง จากการศึกษาวិเคราะห์สามารถสรุปการปันส่วนต้นทุนค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ ให้แต่ละกิจกรรมได้ดังตารางที่ 33 ต่อไปนี้

ตารางที่ 33 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าไปรษณีย์ - โทรเลข - โทรศัพท์ ผู้กิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
การติดต่อประสานงาน	300	40	61,303
การจำหน่ายบัตรแสดงบัตรนั่งช้าง	24	3	4,598
การสั่งซื้ออาหารช้าง	48	6	9,195
การจัดทำเอกสาร	150	20	30,652
การรับ - ส่ง เอกสาร	240	31	47,510
รวม	762	100	153,258

3.9 ต้นทุน – ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ จำนวน 103,112 บาท ป็นส่วนให้แต่ละกิจกรรมตามจำนวนการเบิกใช้ ซึ่งในแต่ละส่วนงานจะถูกกำหนดให้เบิกเครื่องเขียนแบบพิมพ์ได้เดือนละ 1 ครั้ง เช่น ในส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาดมีการดำเนินงาน 3 กิจกรรมแต่กิจกรรมที่ต้องใช้เครื่องเขียนแบบพิมพ์เป็นส่วนใหญ่ได้แก่กิจกรรมติดต่อประชาสัมพันธ์และ จัดทำแผ่นพับ โปสเตอร์จึงเฉลี่ยจำนวนการเบิกใช้ภายในหนึ่งปี ในอัตรา 9 ต่อ 3 แต่สำหรับกิจกรรมที่ต้องมีการปฏิบัติเป็นประจำสามารถประมาณการการใช้เครื่องเขียนแบบพิมพ์ต่าง ๆ ได้ เช่น กิจกรรมนำส่งเงินรายได้ ส่วนงานจำหน่ายอาหารข้าง สามารถประมาณได้ว่าตลอดทั้งปีจะใช้เครื่องเขียนหรือแบบพิมพ์นำส่งเงินเท่าใด ก็จะเบิกมาเก็บไว้ อาจจะเบิก 1 หรือ 2 ครั้ง ต่อปี เป็นต้น การประมาณปริมาณการเบิกใช้ของกิจกรรมอื่นก็ใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน ปรากฏปริมาณการใช้รวมทั้งองค์กร เท่ากับ 48 ครั้ง การประมาณปริมาณการใช้ และการปันส่วนต้นทุนแต่ละกิจกรรม สรุปได้ดังตารางที่ 34 ต่อไปนี้

ตารางที่ 34 แสดงการปันส่วน ต้นทุน – ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ สูักิจกรรม

กิจกรรม	จำนวนการเบิก (ครั้ง)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ติดต่อประสานงาน	9	19	19,591
จัดทำแผ่นพับ โปสเตอร์	3	6	6,187
นำส่งเงินรายได้	2	4	4,124
สั่งซื้อ สั่งผลิตของที่ระลึก	1	2	2,062
จำหน่ายของที่ระลึก	2	4	4,124
รับจองที่พัก	1	2	2,062
จัดทำเอกสาร	12	25	25,778
บันทึกรับเงินรายได้	6	13	13,406
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	12	25	25,778
รวม	48	100	103,112

การปันส่วนต้นทุน ผู้ร่วมงาน

จากการวิเคราะห์ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ปรากฏว่ามีต้นทุนบางประเภทที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเกิดจากการดำเนินกิจกรรมใด หรือต้นทุนที่มีลักษณะเป็นต้นทุนเฉพาะส่วนงาน ซึ่งไม่สามารถปันส่วนสู่กิจกรรมได้ จึงต้องทำการปันส่วนต้นทุนเหล่านั้นลงสู่ส่วนงานก่อน จากนั้นจึงปันส่วนต้นทุนของส่วนงานลงสู่กิจกรรมต่าง ๆ ในแต่ละส่วนงานตามปริมาณงานที่ทำในแต่ละกิจกรรมดังแสดงรายละเอียดต่อไปนี้

1. ต้นทุน – เงินค่าช่วยเหลือบุตร จำนวน 6,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายตามจริง โดยจ่ายให้บุตรพนักงาน เดือนละ 50 บาท จำนวน 10 คน เป็นค่าใช้จ่ายรวมขององค์กร ไม่สามารถปันส่วนให้แต่ละกิจกรรมได้

2. ต้นทุน - ค่าไฟฟ้า – น้ำประปา – น้ำดื่ม จำนวน 253,112 บาท เป็นต้นทุนโดยรวมของทั้งองค์กร ดังนั้นเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนจึงปันส่วนเข้าแต่ละส่วนงานตามจำนวนพนักงานของแต่ละส่วนงาน (ตารางที่ 24 – 25) ได้ดังแสดงในตารางที่ 35 ต่อไปนี้

ตารางที่ 35 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าไฟฟ้า – น้ำประปา – น้ำดื่ม ผู้ร่วมงาน

ส่วนงาน	จำนวนพนักงาน (คน)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ประชาสัมพันธ์และการตลาด	2	1.5	3,797
บริหารงานทั่วไป	28	21.0	53,154
ฝึกและดูแลช้าง	53	40.0	101,245
การแสดงและการให้บริการช้าง	27	20.0	50,622
เจ้าหน้าที่อาหารช้าง	9	7.0	17,718
เจ้าหน้าที่ระลึก	2	1.5	3,797
บ้านพัก (Home Stay)	1	1.0	2,530
สำนักงาน	10	8.0	20,249
รวม	132	100.00	253,112

3. ต้นทุน – ค่าซ่อมแซม จำนวน 75,453 บาท เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดูแลซ่อมแซมอาคารสถานที่ ซึ่งมีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายรวมการปันส่วนโดยตรงลงสู่ส่วนงาน ทุกส่วนงานขององค์กร ตามจำนวนของอาคารที่อยู่ในความดูแล (ภาคผนวก) เช่น โรงเลี้ยงช้าง อาคารสำนักงาน ศาลาพักผ่อน ฯลฯ การปันส่วนต้นทุน – ค่าซ่อมแซม สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 36 ต่อไปนี้

ตารางที่ 36 แสดงการปันส่วน ต้นทุน – ค่าซ่อมแซม วัสดุส่วนงาน

ส่วนงาน	จำนวนอาคาร (หลัง) ²⁹	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ประชาสัมพันธ์ และการตลาด	1	5	3,773
บริหารงานทั่วไป	5	27	20,372
ฝึกและดูแลช้าง	8	42	31,690
การแสดงและการให้บริการช้าง	3	16	12,072
จำหน่ายอาหารช้าง	-	-	-
จำหน่ายของที่ระลึก	1	5	3,773
บ้านพัก (Home Stay)	-	-	-
สำนักงาน	1	5	3,773
รวม	19	100	75,453

4. ต้นทุน – ค่าภาษีอากร จำนวน 2,920 บาท เป็นค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นจากการชำระภาษีประจำปี รถจักรยานยนต์ รถยนต์ที่ใช้ภายในองค์กร ถือเป็นค่าใช้จ่ายรวมของทั้งองค์กร

5. ต้นทุน – ค่ารับรอง จำนวน 48,600 บาท เป็นค่ารับรองสำหรับฝ่ายบริหารซึ่งในแต่ละระดับของผู้บริหารจะได้รับค่ารับรองที่แตกต่างกันไป ดังนั้นต้นทุนค่ารับรองจึงไม่สามารถที่จะปันส่วนให้กับกิจกรรมใดได้ ถือเป็นต้นทุนรวมของส่วนงานบริหารงานทั่วไปทั้งจำนวน

6. ต้นทุน – ค่าโฆษณา จำนวน 5,200 บาท เป็นต้นทุนที่เกิดจากการโฆษณาประชาสัมพันธ์งานและกิจกรรมพิเศษต่าง ๆ ของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ดังนั้นต้นทุนค่าโฆษณา จึงไม่สามารถที่จะปันส่วนให้กับกิจกรรมใดได้ ถือเป็นต้นทุนรวมของส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด ทั้งจำนวน

7. ต้นทุน – ค่าเช่า (ที่พัก / ยานพาหนะ) จำนวน 378,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการใช้บริการค่าเช่าที่พักกรณีต้องเดินทางไปปฏิบัติงานนอกสถานที่ เช่น ประชุม ร่วมงานต่าง ๆ และมีค่าเช่ายานพาหนะ กรณีต้องขนส่งเพื่อร่วมงานต่าง ๆ นอกศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ซึ่งเป็นระยะทางห่างไกล ไม่สามารถที่จะเดินทางเองได้ ดังนั้น ต้นทุน ค่าเช่า จึงเป็นของ 2 ส่วนงาน คือ

- ค่าเช่าที่พัก เป็น ค่าใช้จ่ายในส่วนงานบริหารงานทั่วไป
- ค่าเช่ายานพาหนะ เป็นค่าใช้จ่ายในส่วนงานการแสดงและให้บริการช้าง

²⁹ ภาคผนวก 1.

การปันส่วนต้นทุน ค่าเช่าให้กับ 2 ส่วนงาน นั้น ใช้จำนวนครั้ง ในการปฏิบัติงานเป็น ตัว ผลักดันต้นทุนแต่ การเกิดค่าใช้จ่ายไม่สามารถเปรียบเทียบในสัดส่วนเดียวกันได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีอัตราการเกิดต่างกัน ดังนั้นจึงปันส่วนต้นทุนโดยใช้อัตราร้อยละ 70 สำหรับ ค่าเช่าที่พัก คิดเป็นจำนวนเงิน 264,600 บาท และร้อยละ 30 สำหรับค่าเช่ายานพาหนะในการขนส่ง (เนื่องจากการขนส่งข้างไม่มาครั้งนักใน 1 ปี) คิดเป็นจำนวนเงิน 113,400 บาท

8. ต้นทุน – ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด จำนวน 245,210 บาท เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมทุกกิจกรรมของทุกส่วนงาน ดังนั้น ต้นทุนค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดจึงคิดปันส่วนให้กับส่วนงานต่าง ๆ ตามจำนวนการเบิกใช้ เช่น ส่วนงานบริหารงานทั่วไป จะเบิกของใช้เบ็ดเตล็ด (อุปกรณ์ในการดูแลทำความสะอาดสถานที่ ฯลฯ) เดือนละ 2 ครั้ง ปริมาณการเบิกใช้จึงเป็น 24 ครั้งต่อปี ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง จะเบิกของใช้เบ็ดเตล็ด (โซ่ เชือก ถังน้ำ ฯลฯ) เดือนละ 1 ครั้ง ปริมาณการเบิกใช้จึงเป็น 12 ครั้งต่อปี เป็นต้น ในส่วนงานอื่น ๆ ก็ประมาณการเบิกใช้ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดโดยใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน จึงประมาณการเบิกใช้ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดรวมทั้งองค์กรเท่ากับ 100 ครั้ง ต่อปี ซึ่งสามารถแสดงสรุปการปันส่วนต้นทุนค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดเข้าสู่แต่ละส่วนงานได้ดังตารางที่ 37 ต่อไปนี้

ตารางที่ 37 แสดงการปันส่วนต้นทุน – ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด สู้อส่วนงาน

ส่วนงาน	จำนวนการเบิกใช้ (ครั้ง)	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ประชาสัมพันธ์ และการตลาด	10	10	24,521
บริหารงานทั่วไป	24	24	58,850
ฝึกและดูแลช้าง	12	12	29,425
การแสดงผลและให้บริการช้าง	12	12	29,425
จำหน่ายอาหารช้าง	6	6	14,713
จำหน่ายของที่ระลึก	6	6	14,713
บ้านพัก (Home Stay)	10	10	24,521
สำนักงาน	20	20	49,042
รวม	100	100	245,210

ซึ่งจากการปันส่วนต้นทุนลงสู่อส่วนงานของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถปันส่วนลงสู่กิจกรรมได้ข้างต้น สามารถสรุปการปันส่วนต้นทุนสู่อส่วนงานได้ดังตารางที่ 38 ต่อไปนี้

ตารางที่ 38 แสดงต้นทุนที่จับส่วนผู้ดำเนินงาน

ต้นทุน	ส่วนงาน										
	ประชาสัมพันธ์ การตลาด	บริหารงาน ทั่วไป	ฝึก และ ดูแลช่าง	แสดง และ บริการช่าง	จำหน่าย อาหารช่าง	จำหน่ายของ ที่ระลึก	บ้านพัก (Home Stay)	สำนักงาน			
ค่าช่วยเหลือบุตร	750	750	750	750	750	750	750	750			
ค่าไฟฟ้า – น้ำประปา – น้ำดื่ม	3,797	53,154	101,245	50,622	17,718	3,797	2,530	20,249			
ค่าซ่อมแซม	3,773	20,372	31,690	12,072	-	3,773	-	3,773			
ค่าภาษีอากร	365	365	365	365	365	365	365	365			
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	24,521	58,850	29,425	29,425	14,713	14,713	24,521	49,042			
ค่าเช่า (ที่พัก / ยานพาหนะ)		264,600		113,400							
ค่ารับรอง		48,600									
ค่าโฆษณา	5,200										
รวม	38,406	446,691	163,475	206,634	33,546	23,398	28,166	74,179			

จากตารางที่ 38 เมื่อจัดสรรต้นทุนรวมให้กับแต่ละส่วนงานแล้ว แต่ละส่วนงานที่ได้รับต้นทุนนั้นต้องนำไปจัดสรรให้กับกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในส่วนงาน ซึ่งการจัดสรรต้นทุนรวมแต่ละส่วนงานลงสู่ กิจกรรมนั้น จากการศึกษา และเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ เวลาการปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรมในแต่ละส่วนงานสามารถจัดสรรโดยพิจารณาจากสัดส่วนของการทำกิจกรรมนั้น ๆ ภายในส่วนงาน โดยแสดงการจัดสรรต้นทุนรวมของแต่ละส่วนงาน ได้ดังต่อไปนี้

1. ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด จากการสัมภาษณ์พนักงานเจ้าหน้าที่ในส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด พบว่าการทำกิจกรรมหลักของส่วนงาน คือการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานอื่น ๆ และบุคคลภายนอกมากที่สุด สำหรับงานเขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์ และการจัดทำแผ่นพับประชาสัมพันธ์นั้น จะจัดทำเป็นครั้งคราว ตามโอกาสพิเศษต่าง ๆ หรือจัดทำเมื่อศูนย์ฯ มีกิจกรรมพิเศษ เท่านั้น จึงสามารถวิเคราะห์อัตราส่วนการปฏิบัติกิจกรรมแต่ละกิจกรรมในส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาดได้ ดังตารางที่ 39 ต่อไปนี้

ตารางที่ 39 แสดงการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรม ของส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
เขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์	10	3,841
ติดต่อประสานงาน	80	30,724
ทำแผ่นพับโปสเตอร์	10	3,841
รวม	100	38,406

2. ส่วนงานบริหารงานทั่วไป การดำเนินกิจกรรมในส่วนงานบริหารงานทั่วไปนั้น จะรับผิดชอบได้การดูแลรักษาความสะอาดอาคารสถานที่ ภายในบริเวณศูนย์ฯ ดูแลความเรียบร้อยของการดำเนินงาน รวมถึงดูแลความเรียบร้อยความเป็นอยู่ของควาญช้างและช้างในความรับผิดชอบของศูนย์ฯ ทั้งหมด (บริหารงานทั่วไป) และรับผิดชอบในการจัดฝึกอบรมให้กับพนักงานในแต่ละส่วนงาน ซึ่งการพัฒนาบุคลากรนั้นถือว่าการดำเนินงานที่น้อยในสัดส่วนของการดำเนินกิจกรรมทั้งหมดของส่วนงาน ดังนั้นในการปันส่วนจึงให้อัตราส่วนของการพัฒนาบุคลากรน้อยกว่าการดำเนินกิจกรรมอีก 2 ด้านของส่วนงาน ซึ่งสามารถแสดงการปันส่วนต้นทุนรวมของส่วนงานบริหารงานทั่วไป ลงสู่แต่ละกิจกรรมได้ดังตารางที่ 40 ต่อไปนี้

ตารางที่ 40 แสดงการปันส่วนต้นทุนผู้กิจกรรม ของส่วนงานบริหารงานทั่วไป

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ดูแลอาคารสถานที่	40	178,676
พัฒนาบุคลากร	20	89,339
บริหารงานทั่วไป	40	178,676
รวม	100	446,691

3. ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง การดำเนินกิจกรรมของส่วนงานฝึกและดูแลช้าง มี 2 กิจกรรม คือ การให้อาหารช้าง และการฝึกช้าง ซึ่งทั้งสองกิจกรรมนี้ต้องใช้เวลาในการทำกิจกรรมในปริมาณที่เท่ากัน ดังนั้นในการปันส่วนต้นทุนรวมของส่วนงานลงสู่ทั้ง 2 กิจกรรม จึงปันส่วนเท่า ๆ กัน ดังแสดงในตารางที่ 41 ต่อไปนี้

ตารางที่ 41 แสดงการปันส่วนต้นทุนผู้กิจกรรม ของส่วนงานฝึกและดูแลช้าง

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
ให้อาหารช้าง	25	40,868
ทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง	25	40,869
ฝึกช้าง	50	81,737
รวม	100	163,475

4. ส่วนงานการแสดงและการให้บริการช้าง ในการดำเนินกิจกรรมของส่วนงานนี้ เป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้หลักแก่ศูนย์ฯ มีการดำเนินกิจกรรมทั้งหมด 5 กิจกรรม ซึ่งในการประมาณปริมาณการดำเนินกิจกรรมแต่ละกิจกรรมนั้น ได้วิเคราะห์จากการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้อง พบว่ากิจกรรมการให้บริการนั่งช้าง และกิจกรรมการแสดงช้างเป็นกิจกรรมที่ต้องทำทุกวัน วันละ 2 - 3 รอบ และใช้พนักงานปฏิบัติงานหลายคน จึงให้อัตราส่วนการทำกิจกรรมเท่ากัน เช่นเดียวกับกิจกรรมการจำหน่ายบัตรชมการแสดงและบัตรนั่งช้าง และกิจกรรมบรรยายประกอบการแสดง ต้องจำหน่ายบัตรและบรรยายทุกรอบการแสดงเช่นกัน แต่ใช้จำนวนพนักงานปฏิบัติงานเพียงกิจกรรมละ 2 คน (ตารางที่ 25) เท่านั้น จึงให้อัตราส่วนการทำกิจกรรมลดหลั่นลงมาในอัตราส่วนที่เท่ากัน สำหรับกิจกรรมนำส่งเงินรายได้เป็นกิจกรรมที่ใช้เวลาในการทำไม่มากนักจึงให้อัตราส่วนน้อยที่สุด ดังสรุปได้ในตารางที่ 42 ต่อไปนี้

ตารางที่ 42 แสดงการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรม ของส่วนงานการแสดงและการให้บริการช่าง

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
จำหน่ายบัตรชมการแสดงและบัตรนั่งช้าง	13	26,862
นำส่งเงินรายได้	4	8,265
ให้บริการนั่งช้าง	35	72,322
แสดงช้าง	35	72,322
บรรยายประกอบการแสดง	13	26,863
รวม	100	206,634

5. ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง การดำเนินกิจกรรมในส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง นั้น มี 4 กิจกรรม ซึ่งจากการสัมภาษณ์พนักงานเจ้าหน้าที่ประจำส่วนงาน ได้ข้อมูลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมแตกต่างกันคือ จะให้ความสำคัญกับกิจกรรมจำหน่ายอาหารช้าง และกิจกรรมเตรียมอาหารช้างเพื่อจำหน่าย เนื่องจากต้องทำทุกวัน ดังนั้นจึงให้อัตราส่วนกิจกรรมเท่ากัน กิจกรรมนำส่งเงินรายได้ถึงแม้จะทำทุกวันเช่นกัน แต่ไม่ได้ใช้เวลาในการปฏิบัติกิจกรรมมากนัก จึงให้อัตราส่วนน้อยลง สำหรับกิจกรรมสั่งซื้ออาหารช้างจะมาเป็นแต่ละสัปดาห์ละ 1 - 2 ครั้ง จึงใช้เวลาในการปฏิบัติกิจกรรมน้อย ดังนั้นจึงสามารถสรุปอัตราส่วนและรายละเอียดการปันส่วนต้นทุนลงสู่กิจกรรมได้ดังตารางที่ 43 ต่อไปนี้

ตารางที่ 43 แสดงการปันส่วนต้นทุนสู่กิจกรรม ของส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
สั่งซื้ออาหารช้าง	10	3,355
เตรียมอาหารช้าง	40	13,418
จำหน่ายอาหารช้าง	40	13,418
นำส่งเงินรายได้	10	3,355
รวม	100	33,546

6. ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก จากการสอบถามพนักงานประจำส่วนงาน พบว่า กิจกรรมการสั่งซื้อ สัมผัสผลิตของที่ระลึก จะทำเดือนละ 1 ครั้ง จึงให้อัตราส่วนน้อยกว่ากิจกรรมการจำหน่ายของที่ระลึก เนื่องจากต้องทำทุกวัน ดังนั้นจึงให้ความสำคัญกับกิจกรรมจำหน่ายของที่ระลึก จึงสรุปรายละเอียดการปันส่วนต้นทุนรวมของส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ได้ดังตารางที่ 44 ต่อไปนี้

ตารางที่ 44 แสดงการปันส่วนต้นทุนผู้กิจกรรม ของส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
สั่งซื้อ ผลิตของที่ระลึก	10	2,340
จำหน่ายของที่ระลึก	80	18,718
นำส่งเงินรายได้	10	2,340
รวม	100	23,398

7. ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay) การดำเนินงานบ้านพัก Home Stay มีกิจกรรม 2 กิจกรรม คือ การรับจองที่พัก และการเตรียมบ้านพัก ซึ่งจะให้อัตราส่วนมากที่การเตรียมบ้านพัก เนื่องจากต้องมีการประสานงานกับควาญช้างเจ้าของบ้านพัก เตรียมของใช้สำหรับนักท่องเที่ยวที่ต้องมีไว้ในบ้าน สำหรับกิจกรรมรับจองที่พักนั้นเพียงแต่การตรวจสอบบ้านพัก จำนวนแขกที่เข้าพัก และการออกจากห้องพัก เท่านั้น ดังนั้นการให้อัตราส่วนการใช้เวลาในการดำเนินกิจกรรมจึงใช้อัตราส่วน 30% และ 70% ดังแสดงรายละเอียดในตารางที่ 45 ต่อไปนี้

ตารางที่ 45 แสดงการปันส่วนต้นทุนผู้กิจกรรม ของส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
รับจองที่พัก	30	8,450
เตรียมบ้านพัก	70	19,716
รวม	100	28,166

8. ส่วนงานสำนักงาน การดำเนินกิจกรรมของส่วนงานสำนักงาน มี 2 ฝ่ายงานหลัก ได้แก่ ธุรการ และบัญชีการเงิน ซึ่งจะปฏิบัติงานเกี่ยวกับเอกสาร รับ ส่ง จัดทำ รวมทั้งการติดต่อประสานงาน ต้อนรับผู้มาติดต่องานต่าง ๆ การเก็บรวบรวมเงินรายได้จากทุกส่วนงาน เป็นต้น ซึ่งสามารถแสดงอัตราส่วนการปฏิบัติงานของส่วนงานสำนักงานได้ดังตารางที่ 46 ต่อไปนี้

ตารางที่ 46 แสดงการปันส่วนต้นทุนกิจกรรม ของส่วนงานสำนักงาน

กิจกรรม	อัตราส่วน (%)	ต้นทุน (บาท)
จัดทำเอกสาร	30	22,253
รับ ส่ง เอกสาร	20	14,836
ประสานงาน ค້อนรับ	10	7,418
บันทึกรับเงินรายได้	10	7,418
นำส่งเงินรายได้	10	7,418
บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	10	7,418
จ่ายเงินค่าอาหารข้าง	10	7,418
รวม	100	74,179

การคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม

เมื่อจัดสรรต้นทุนต่าง ๆ ลงสู่แต่ละกิจกรรมแล้ว จะเห็นได้ว่ากิจกรรมหนึ่ง ๆ จะประกอบไปด้วยต้นทุนมากกว่า 1 ชนิด ดังนั้นในขั้นตอนต่อไปจึงทำการรวบรวมต้นทุนของแต่ละกิจกรรมเพื่อคำนวณหาต้นทุนต่อกิจกรรม ซึ่งสามารถแสดงการคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรม ได้ดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมเขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์ ประกอบด้วยต้นทุน ดังต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	33,156 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 39)	3,841 บาท
รวม	<u>36,997 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมเขียนป้ายผ้าประชาสัมพันธ์ เท่ากับ 36,997 บาท

2. กิจกรรมติดต่อประสานงาน ประกอบด้วยต้นทุน ดังต่อไปนี้

- เงินเดือน (ตารางที่ 26)	271,357 บาท
- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	48,706 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	6,993 บาท
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อสิ้น (ตารางที่ 32)	149,640 บาท
- ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ (ตารางที่ 33)	61,303 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	19,591 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 39)	30,725 บาท
รวม	<u>588,315 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการติดต่อประสานงาน เท่ากับ 588,315 บาท

3. กิจกรรมการจัดทำแผ่นพับ โปสเตอร์ประชาสัมพันธ์ ประกอบด้วยต้นทุน ต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	48,706 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	1,748 บาท
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อสี (ตารางที่ 32)	10,440 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	6,187 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 39)	<u>3,841 บาท</u>
รวม	<u>70,922 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการจัดทำแผ่นพับโปสเตอร์ประชาสัมพันธ์ เท่ากับ 70,922 บาท

4. กิจกรรมควบคุมดูแลอาคารสถานที่ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	596,813 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 40)	<u>178,676 บาท</u>
รวม	<u>775,489 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมควบคุมดูแลอาคารสถานที่ เท่ากับ 775,489 บาท

5. กิจกรรมพัฒนาบุคลากร (จัดการอบรม) ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	99,469 บาท
- เบี้ยเลี้ยง (ตารางที่ 29)	65,839 บาท
- ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30)	15,430 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 40)	<u>89,339 บาท</u>
รวม	<u>270,077 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมพัฒนาบุคลากร (จัดการอบรม) เท่ากับ 270,077 บาท

6. กิจกรรมบริหารงานทั่วไป ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- เงินเดือน (ตารางที่ 26)	847,990 บาท
- ค่าเบี้ยเลี้ยง (ตารางที่ 29)	197,516 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 40)	<u>178,676 บาท</u>
รวม	<u>1,224,182 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการบริหารงานทั่วไป เท่ากับ 1,224,182 บาท

7. กิจกรรมให้อาหารช้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 26)	170,473 ³⁰ บาท
- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 27)	596,813 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	12,368 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 41)	40,868 บาท
รวม	<u>820,522 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมให้อาหารช้าง เท่ากับ 820,522 บาท

8. กิจกรรมทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 26)	170,473 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	5,114 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 41)	40,868 บาท
รวม	<u>216,455 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง เท่ากับ 216,455 บาท

9. กิจกรรมการฝึกช้าง ประกอบด้วยต้นทุน ต่อไปนี้

- เงินเดือน (ตารางที่ 26)	1,662,058 บาท
- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	535,775 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	62,935 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 41)	81,738 บาท
รวม	<u>2,342,506 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการฝึกช้าง เท่ากับ 2,342,506 บาท

10. กิจกรรมจำหน่ายบัตรนั่งช้าง บัตรชมการแสดงช้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	97,413 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	5,244 บาท
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น (ตารางที่ 32)	13,920 บาท
- ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ (ตารางที่ 33)	4,598 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 42)	26,862 บาท
รวม	<u>148,037 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมจำหน่ายบัตรนั่งช้าง บัตรชมการแสดงช้าง เท่ากับ 148,037 บาท

³⁰ กิจกรรมการให้อาหารช้างและกิจกรรมการทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง ใช้พนักงานเจ้าหน้าที่คนเดียวกัน ดังนั้น จึงแบ่งต้นทุนค่าจ้างตามสัญญาจ้าง และเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพให้ทั้ง 2 กิจกรรมกิจกรรมละ 50%

11. กิจกรรมนำส่งเงินรายได้ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์		4,124 บาท	
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ			
ส่วนงานการเสดงฯ (ตารางที่ 42)	8,265		
ส่วนงานจำหน่ายอาหาร (ตารางที่ 43)	3,355		
ส่วนงานจำหน่ายของ ฯ (ตารางที่ 44)	2,340	<u>13,960 บาท</u>	
รวม			<u>18,084 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมนำส่งเงินรายได้ เท่ากับ 18,084 บาท

12. กิจกรรมให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)		389,653 บาท	
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)		19,230 บาท	
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 42)		72,322 บาท	
รวม			<u>481,205 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมให้บริการนั่งช้างชมธรรมชาติ เท่ากับ 481,205 บาท

13. กิจกรรมการแสดงช้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)		633,186 บาท	
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)		31,467 บาท	
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 42)		72,322 บาท	
รวม			<u>736,975 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรม การแสดงช้าง เท่ากับ 736,975 บาท

14. กิจกรรมการบรรยายประกอบการเสดง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)		97,413 บาท	
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)		5,244 บาท	
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 42)		26,863 บาท	
รวม			<u>129,519 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการบรรยายประกอบการเสดง เท่ากับ 129,519 บาท

15. กิจกรรมการสั่งซื้ออาหารข้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30)	27,774 บาท
- ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ (ตารางที่ 33)	9,195 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 43)	3,355 บาท
รวม	<u>40,324 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการสั่งซื้ออาหารข้าง เท่ากับ 40,324 บาท

16. กิจกรรมเตรียมอาหารข้างเพื่อจำหน่าย ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	149,203 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 43)	13,418 บาท
รวม	<u>162,621 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมเตรียมอาหารข้างเพื่อจำหน่าย เท่ากับ 162,621 บาท

17. กิจกรรมจำหน่ายอาหารข้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	116,047 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 43)	13,418 บาท
รวม	<u>129,465 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมจำหน่ายอาหารข้าง เท่ากับ 129,465 บาท

18. กิจกรรมการสั่งซื้อ หรือสั่งผลิตของที่ระลึก ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30)	12,344 บาท
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น (ตารางที่ 32)	24,360 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	2,062 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 44)	2,340 บาท
รวม	<u>41,106 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมสั่งซื้อ หรือสั่งผลิตของที่ระลึก เท่ากับ 41,106 บาท

19. กิจกรรมจำหน่ายของที่ระลึก ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างผู้รับจ้างทำของ (ตารางที่ 28)	66,314 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	4,124 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 44)	18,718 บาท
รวม	<u>89,156 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมจำหน่ายของที่ระลึก เท่ากับ 89,156 บาท

20. กิจกรรมรับจองที่พัก ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	48,706 บาท
- เงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	1,748 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	2,062 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 45)	<u>8,450 บาท</u>
รวม	<u>60,922 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมรับจองที่พัก เท่ากับ 60,922 บาท

21. กิจกรรมเตรียมบ้านพัก (Home Stay) ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 45)	<u>19,716 บาท</u>
---	-------------------

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมรับจองที่พัก เท่ากับ 60,451 บาท

22. กิจกรรมการจัดทำเอกสาร ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- เงินเดือน (ตารางที่ 26)	305,275 บาท
- ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27)	48,706 บาท
- เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31)	10,490 บาท
- ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ (ตารางที่ 33)	30,652 บาท
- ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34)	25,778 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46)	<u>22,253 บาท</u>
รวม	<u>443,154 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการจัดทำเอกสาร เท่ากับ 443,154 บาท

23. กิจกรรมการรับ – ส่ง เอกสาร ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30)	74,064 บาท
- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น (ตารางที่ 32)	100,920 บาท
- ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์ (ตารางที่ 33)	45,510 บาท
- รับส่วนแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46)	<u>14,836 บาท</u>
รวม	<u>235,330 บาท</u>

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการรับ – ส่ง เอกสาร เท่ากับ 235,330 บาท

24. กิจกรรมประสานงานต้อนรับ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- | | |
|---|-----------|
| - รับผิดชอบแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46) | 7,418 บาท |
| ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการประสานงานต้อนรับ เท่ากับ | 7,418 บาท |

25. กิจกรรมการบันทึกรับเงินรายได้จากส่วนงานต่าง ๆ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- | | |
|---|--------------------|
| - เงินเดือน (ตารางที่ 26) | 305,275 บาท |
| - ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27) | 73,060 บาท |
| - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31) | 10,490 บาท |
| - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34) | 13,406 บาท |
| - รับผิดชอบแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46) | 7,418 บาท |
| รวม | <u>409,649 บาท</u> |

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการบันทึกรับเงินรายได้ เท่ากับ 409,649 บาท

26. กิจกรรมนำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- | | |
|---|-------------------|
| - ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30) | 12,344 บาท |
| - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น (ตารางที่ 32) | 24,360 บาท |
| - รับผิดชอบแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46) | 7,418 บาท |
| รวม | <u>44,122 บาท</u> |

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมนำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี เท่ากับ 44,122 บาท

27. กิจกรรมบันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์ ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- | | |
|---|--------------------|
| - ค่าจ้างตามสัญญาจ้าง (ตารางที่ 27) | 73,060 บาท |
| - ค่าพาหนะ (ตารางที่ 30) | 12,344 บาท |
| - เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ (ตารางที่ 31) | 1,748 บาท |
| - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง หล่อลื่น (ตารางที่ 32) | 24,360 บาท |
| - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ (ตารางที่ 34) | 25,778 บาท |
| - รับผิดชอบแบ่งต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46) | 7,418 บาท |
| รวม | <u>145,463 บาท</u> |

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมบันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์ เท่ากับ 145,463 บาท

28. กิจกรรมจ่ายเงินค่าอาหารข้าง ประกอบด้วยต้นทุนต่อไปนี้

- รับผิดชอบต้นทุนรวมของส่วนงานฯ (ตารางที่ 46) 7,418 บาท

ดังนั้น ต้นทุนต่อกิจกรรมการจ่ายเงินค่าอาหารข้าง เท่ากับ 7,418 บาท

ส่วนที่ 2 นำเอาผลการศึกษาจากส่วนที่ 1 มาจัดทำแนวทางการจัดท่างบประมาณของศูนย์อนุรักษ์ ช้างไทย

จากการศึกษาในส่วนที่ 1 คือการประยุกต์ใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC) เข้ามารวบรวมต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย สามารถทราบต้นทุนต่อกิจกรรมต่าง ๆ และคำนวณต้นทุนต่อกิจกรรมได้ตามขั้นตอนของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม แล้ว

ขั้นตอนต่อไป คือการนำเอาต้นทุนต่อกิจกรรมที่คำนวณได้ มารวบรวมหาต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งได้กำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนไว้แล้ว ดังแสดงในตารางที่ 15 - 23 การนำเอาต้นทุนต่อกิจกรรม มาป็นส่วนตามตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน เพื่อคำนวณหาต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนแล้วนำไปสู่ แบบแผน หรือมาตรฐานในการจัดท่างบประมาณปีต่อ ๆ ไป สามารถแสดงสรุปได้ในตารางที่ 47 - 49 ต่อไปนี้

ตารางที่ 47 แสดงสรุปต้นทุนต่อกิจกรรม และการคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver)

ส่วนงาน / กิจกรรม	ต้นทุนต่อกิจกรรม (บาท)	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	จำนวน ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน ปี 2544	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน (บาท)
ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด		จากตารางที่ 15		
1. เขียนป้ายประชาสัมพันธ์	36,997	จำนวนป้ายผ้า	86 ป้าย (ภาคผนวก 2)	430.20 ต่อ ป้าย
2. ติดต่อประสานงาน	588,315	จำนวนครั้งการติดต่อ	5,400 ครั้ง (ภาคผนวก 3)	108.95 ต่อ ครั้ง
3. จัดทำแผ่นพับ โบสเตอร์ประชาสัมพันธ์	70,922	จำนวนครั้งการจัดทำ	8 ครั้ง (ภาคผนวก 4)	8,865.25 ต่อ ครั้ง
ส่วนงานบริหารงานทั่วไป		จากตารางที่ 16		
1. ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	775,489	จำนวนพนักงาน	20 คน (ตารางที่ 25)	38,774.45 ต่อ คน
2. พัฒนาศูนย์บริการ	270,077	จำนวนครั้งการอบรม	16 ครั้ง (ภาคผนวก 5)	16,879.81 ต่อ ครั้ง
3. บริหารงานทั่วไป	1,224,182	จำนวนเจ้าหน้าที่	5 คน (ตารางที่ 25)	244,836.40 ต่อ คน
ส่วนงานฝึกและดูแลช่าง		จากตารางที่ 17		
1. ให้อาหารช่าง	1,036,978	จำนวนช่าง	48 เชือก (ภาคผนวก 6)	17,094.21 ต่อ เชือก
2. ทำความสะอาดโรงเลี้ยงช่าง	216,455	จำนวนความถี่ช่าง	11 คน (ตารางที่ 25)	19,677.73 ต่อ คน
3. ฝึกช่าง	2,342,506	จำนวนความถี่ฝึกช่าง	26 คน (ตารางที่ 25)	90,096.38 ต่อ คน

ตารางที่ 48 แสดงสรุปต้นทุนต่อกิจกรรม และการคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver) (ต่อ)

ส่วนงาน / กิจกรรม	ต้นทุนต่อกิจกรรม (บาท)	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	จำนวน ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน ปี 2544	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน (บาท)
ส่วนงานการแสดงผลและให้บริการช่าง				
1. จำหน่ายบัตรชมการแสดงและบัตรนั่งช้าง	148,037	จากตารางที่ 18 จำนวนบัตรที่จำหน่าย	64,800 บัตร (ภาคผนวก 7)	2.28 ต่อ บัตร
2. นำส่งเงินรายได้	18,084	จำนวนครั้งที่นำส่ง	1,080 ครั้ง (ภาคผนวก 8)	16.74 ต่อ ครั้ง
3. ให้บริการนั่งช้าง	481,205	จำนวนควาญช้างแท้ที่ขี่	8 คน (ตารางที่ 25)	60,150.62 ต่อ คน
4. แสดงช้าง	736,975	จำนวนควาญช้างแสดง	13 คน (ตารางที่ 25)	26,690.38 ต่อ คน
5. บรรยายประกอบการแสดง	129,519	จำนวนผู้บรรยาย	2 คน (ตารางที่ 25)	64,759.50 ต่อ คน
ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง				
1. สั่งซื้ออาหารช้าง	40,324	จากตารางที่ 19 จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ	50 ครั้ง (ภาคผนวก 9)	806.48 ต่อ ครั้ง
2. เตรียมอาหารช้างเพื่อจำหน่าย	162,621	จำนวนอาหารช้างที่เตรียม	28,800 มัด (ภาคผนวก 10)	5.65 ต่อ มัด
3. จำหน่ายอาหารช้าง	129,465	จำนวนอาหารช้างที่จำหน่าย	28,800 มัด (ภาคผนวก 11)	4.50 ต่อ มัด
ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก				
1. สั่งซื้อ สิ่งผลิตของที่ระลึก	41,106	จากตารางที่ 20 จำนวนครั้งที่สั่งซื้อ	24 ครั้ง (ภาคผนวก 12)	1,712.75 ต่อ ครั้ง
2. จำหน่ายของที่ระลึก	89,156	จำนวนเจ้าหน้าที่	2 คน (ตารางที่ 25)	44,578 ต่อ คน

ตารางที่ 49 แสดงสรุปต้นทุนต่อกิจกรรม และการคำนวณต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน (Cost Driver) (ต่อ)

ส่วนงาน / กิจกรรม	ต้นทุนต่อกิจกรรม (บาท)	ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน	จำนวน ตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน ปี 2544	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ ต้นทุน (บาท)
ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)		จากตารางที่ 21		
1. รับประทานอาหาร	60,922	จำนวนครั้งการจ้อง	15 ครั้ง (ภาคผนวก 13)	4,061.47 ต่อ ครั้ง
2. เตรียมบ้านพัก	19,716	จำนวนครั้งการเตรียม	15 ครั้ง (ภาคผนวก 14)	1,314.40 ต่อ ครั้ง
ส่วนงานสำนักงาน		จากตารางที่ 22 และ 23		
1. การจัดทำเอกสาร	443,154	จำนวนเอกสารที่จัดทำ	2,400 แผ่น (ภาคผนวก 15)	184.65 ต่อ แผ่น
2. รับ – ส่ง เอกสาร	235,330	จำนวนเอกสารที่รับ ส่ง	5,112 ฉบับ (ภาคผนวก 16)	46.03 ต่อ ฉบับ
3. ประสานงาน – คือนรับ	7,418	จำนวนเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบ	1 คน (ตารางที่ 25)	7,418 ต่อ คน
4. บันทึกทรัพย์สินได้จากส่วนงานต่าง ๆ	409,649	จำนวนครั้งที่รับรายได้	1,080 ครั้ง (ภาคผนวก 17)	379.30 ต่อ ครั้ง
5. นำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี	44,122	จำนวนใบนำฝาก	25 ใบ (ภาคผนวก 18)	1,764.88 ต่อ ใบ
6. บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	145,463	จำนวนรายงานสรุปรับ – จ่าย	25 ฉบับ (ภาคผนวก 19)	5,818.52 ต่อ ฉบับ
7. จ่ายเงินค่าอาหารต่าง	7,418	จำนวนใบเสร็จรับเงิน	312 ใบ (ภาคผนวก 20)	23.78 ต่อ ใบ
รวม	9,695,149			

จากตารางที่ 47 – 49 แสดงให้เห็นถึง ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่ได้จากการคำนวณในระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม โดยจะเห็นว่าจากค่าใช้จ่ายจริงในปี 2544 ที่เกิดขึ้น แล้วนำมาวิเคราะห์ตามขั้นตอนของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมแล้วนั้น ทำให้ได้ข้อมูลต้นทุนต่อกิจกรรมทั้งหมด 27 กิจกรรม ซึ่งเมื่อนำต้นทุนต่อกิจกรรมทุกกิจกรรมมารวมกันแล้วจะได้จำนวนเงินรวม 9,695,149 บาท ที่ใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายจริงที่ใช้เป็นฐาน (9,696,439 บาท จากตารางที่ 5) ซึ่งต้นทุนที่ได้สามารถนำไปเป็นบรรทัดฐาน ในการจัดทำงบประมาณสำหรับปีต่อ ๆ ไปได้

แนวทางการจัดทำงบประมาณโดยใช้ระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับขั้นตอนของระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมในการศึกษาส่วนที่ 1 แล้วนำเอาผลการศึกษาในส่วนที่ 1 มาจัดทำงบประมาณในส่วนที่ 2 เพื่อเปรียบเทียบงบประมาณตามระบบเดิม กับงบประมาณจากระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ให้ผลที่ใกล้เคียงกันแสดงว่าระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำงบประมาณได้ ดังนั้น จากการคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่ได้ จึงสามารถจัดทำงบประมาณในปีต่อ ๆ ได้ โดยสมมติว่า ศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ได้ทำการวางแผนงานสำหรับปีต่อไป ในแต่ละส่วนงาน ดังต่อไปนี้

1. ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด วางแผนเพิ่มการโฆษณาประชาสัมพันธ์ อีก 10% ในแต่ละกิจกรรม
 2. ส่วนงานบริหารงานทั่วไป เพิ่มกิจกรรมการควบคุมดูแลอาคารสถานที่อีก 10% เนื่องจากมีการก่อสร้างอาคารเพิ่มเติม ส่วนกิจกรรมอื่นในส่วนงานไม่เปลี่ยนแปลง
 3. ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรม
 4. ส่วนงานการแสดงและให้บริการช้าง ประมาณการจำหน่ายบัตรชมการแสดง และบัตรนั่งช้างเพิ่มอีก 15% ส่วนกิจกรรมอื่นในส่วนงานไม่เปลี่ยนแปลง
 5. ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง ประมาณการเพิ่มจำนวนอาหารช้างที่จำหน่ายได้ จาก 28,800 มัด เป็น 30,000 มัด
 6. ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในทุกกิจกรรม
 7. ส่วนงานบ้านพัก Home Stay ประมาณการสอดคล้องกับส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด โดยประมาณการว่าเมื่อมีการเพิ่มการโฆษณาประชาสัมพันธ์มากขึ้น ก็จะสามารถเพิ่มจำนวนของการเข้าพักรับบ้านพักได้ประมาณ 20% เช่นกัน
 8. ส่วนงานสำนักงาน ประมาณการกิจกรรมไม่มีการเปลี่ยนแปลง
- จากแผนงานของแต่ละส่วนงานที่ได้จัดทำขึ้นข้างต้น สามารถนำมาจัดทำ งบประมาณค่าใช้จ่ายของศูนย์อนุรักษ์ช้างไทย ตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ได้ดังตารางที่ 50 – 53 ต่อไปนี้

ตารางที่ 50 แสดงงบประมาณตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม

ส่วนงาน / กิจกรรม	จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ตามแผนงานประเภท	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์	จำนวนเงินงบประมาณ
ส่วนงานประชาสัมพันธ์และการตลาด			
1. เขียนป้ายประชาสัมพันธ์	เพิ่มขึ้น 10% ทุกกิจกรรม 95	430.20	40,869
2. ติดต่อประสานงาน	ป้าย ครั้ง	108.95	647,163
3. จัดทำแผ่นพับโปสเตอร์ประชาสัมพันธ์	ครั้ง	8,865.25	79,787
	รวม		797,819
ส่วนงานบริหารงานทั่วไป			
1. ควบคุมดูแลอาคารสถานที่	เพิ่มกิจกรรมที่ 1 (10%) คน	38,774.45	853,038
2. พัฒนาบุคลากร	ครั้ง	16,879.81	270,077
3. บริหารงานทั่วไป	คน	244,836.40	1,224,182
	รวม		2,347,297
ส่วนงานฝึกและดูแลช้าง			
1. ให้อาหารช้าง	กิจกรรมไม่เปลี่ยนแปลง เชือก	17,094.21	820,522
2. ทำความสะอาดโรงเลี้ยงช้าง	คน	19,677.73	216,455
3. ฝึกช้าง	คน	90,096.38	2,342,506
	รวม		3,379,483

ตารางที่ 51 แสดงตัวอย่างงบประมาณตามระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (ต่อ)

ส่วนงาน / กิจกรรม	จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นขุนตาม แผนงาน ประเภท	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์ ต้นขุน	จำนวนเงินงบประมาณตาม กิจกรรม
ส่วนงานการแสดงและให้บริการช่าง	เพิ่มกิจกรรมที่ 1 (15%)		
1. จำนวนบัตรชมการแสดงและบัตรนั่งช้าง	74,520 บัตร	2.28	169,906
2. นำส่งเงินรายได้	1,080 ครึ่ง	15.78	17,042
3. ให้บริการนั่งช้าง	8 คน	60,150.62	481,205
4. แสดงช้าง	13 คน	56,690.38	736,975
5. บรรยายประกอบการแสดง	2 คน	64,759.50	129,519
	รวม		1,534,647
ส่วนงานจำหน่ายอาหารช้าง	เพิ่มกิจกรรม 2 และ 3		
1. สั่งซื้ออาหารช้าง	50 ครึ่ง	806.48	40,324
2. เตรียมอาหารช้างเพื่อจำหน่าย	30,000 มัด	5.65	169,500
3. จำหน่ายอาหารช้าง	30,000 มัด	4.49	134,700
	รวม		344,524

ตารางที่ 52 แสดงตัวอย่างงบประมาณระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม (ต่อ)

ส่วนงาน / กิจกรรม	จำนวนตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนตามแผนงาน งบประมาณ	ต้นทุนต่อตัวผลิตภัณฑ์	จำนวนเงินงบประมาณตามกิจกรรม
ส่วนงานจำหน่ายของที่ระลึก			
1. สั่งซื้อ สังกะสีของที่ระลึก	24	1,712.75	41,106
2. จำหน่ายของที่ระลึก	2	44,578	89,156
	รวม		130,262
ส่วนงานบ้านพัก (Home Stay)			
1. รับประทานอาหาร	เพิ่ม 20% ทุกกิจกรรม		
18	ครั้ง	4,061.47	73,106
2. เตรียมบ้านพัก	18	1,314.40	23,659
	รวม		96,465
ส่วนงานสำนักงาน			
1. การจัดทำเอกสาร	กิจกรรมไม่เปลี่ยนแปลง		
2,400	แผ่น	184.65	443,160
2. รับ - ส่งเอกสาร	ฉบับ	46.03	235,305
3. ประสานงาน - คือนรับ	คน	7,418	7,418
4. บันทึกบรรยายได้จากส่วนงานต่างๆ	ครั้ง	379.30	409,644
5. นำส่งเงินรายได้เข้าบัญชี	ใบ	1,764.88	44,122
6. บันทึกบัญชีในเครื่องคอมพิวเตอร์	ฉบับ	5,818.52	145,463