

# การลดต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวโดยการประยุกต์แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม กรณีศึกษาหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง อ.ศรีราชา จ.ชลบุรี

## Cost Reduction of Tourism Products by Applying the Activity-based Management (ABM) : A Case Study of OTOP Village Champion (OVC) Ban Talad-Lang, Sriracha District, Chonburi Province

<sup>1)</sup>อิสราภรณ์ หนูผล, <sup>2)</sup>กมลวรรณ รอดหรั่ง

<sup>1,2)</sup>อาจารย์ประจำ สาขาการบัญชีและการเงิน คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

<sup>1)</sup>Issaraporn Thanupon, Ph.D, <sup>2)</sup>Kamolwan Rodring

<sup>1,2)</sup>Faculty of Management and Tourism, Burapha University

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาการลดต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวโดยการประยุกต์แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง ตำบลบางพระ อำเภอศรีราชา จังหวัดชลบุรี มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) วิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจ 2) วิเคราะห์ต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการการท่องเที่ยว 3) ระบุแนวทางและวิธีการลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการการท่องเที่ยว และ 4) ระบุโอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ได้อย่างต่อเนื่อง การวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลในปี 2558 อย่างต่อเนื่องตลอดปี โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์ประธานโครงการและสมาชิกโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC และวิธีการสังเกตการณ์ในกระบวนการผลิตสินค้าและบริการ การวิจัยมีข้อสรุปเป็นประเด็นดังนี้ 1) ต้นทุนกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจ โดยต้นทุนกิจกรรมที่สูงสุดเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ต้นทุนกิจกรรมประกอบอาหาร ต้นทุนกิจกรรมการแลและตัดชิ้นส่วน และต้นทุนกิจกรรมรับซื้อวัตถุดิบ 2) ต้นทุนสินค้าและบริการการท่องเที่ยว โดยต้นทุนบริการท่องเที่ยวต่อปีเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ต้นทุนบริการที่พักโฮมสเตย์ ต้นทุนบริการท่องเที่ยวเรือประมง ต้นทุนบริการท่องเที่ยวท้องถิ่นด้านไม้ตัดฝั่ทะเล ต้นทุนบริการท่องเที่ยวเรือเล็กชายฝั่ง และ ต้นทุนบริการท่องเที่ยวท้องถิ่นด้านตัดฝั่ทะเล สำหรับต้นทุนการผลิตผลิตภัณฑ์อาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปประจำวันเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้แก่ อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-อื่น กะปิ ปลาเค็ม ปลาแดดเดียว อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-ปลาต้มเค็มและน้ำปลา 3) แนวทางและวิธีการลดต้นทุนสินค้าและบริการการท่องเที่ยว ได้แก่ 3.1) การลดต้นทุนกิจกรรมพาหนะและมัคคุเทศก์โดยการใช้พาหนะของสมาชิกในชุมชนที่สามารถเป็นมัคคุเทศก์ได้ 3.2) ลดต้นทุนการลงทุนในสินทรัพย์ ในกิจกรรมจัดเตรียมห้องพักและกิจกรรมจัดหาวสดุและอุปกรณ์เพื่อการอำนวยความสะดวก 3.3) ลดต้นทุนจำนวนรอบการนำวัตถุดิบเข้ากระบวนการผลิตอาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปโดยรอให้วัตถุดิบหลักที่รับซื้อมามีปริมาณเพียงพอต่อการนำเข้ากระบวนการผลิตเพื่อลดต้นทุนกิจกรรมแลและตัดชิ้นส่วน 3.4) ลดต้นทุนการประกอบอาหารโดยกำหนดรายการอาหารที่มีการใช้วัตถุดิบที่เป็นผลิตภัณฑ์อาหารทะเลแปรรูปที่มีไว้ขายหรือเศษวัตถุดิบจากการผลิตอาหารทะเลสำเร็จรูปและลดความหลากหลายของอาหารสำเร็จรูปประจำวันเพื่อลดต้นทุนกิจกรรมการใช้เชื้อเพลิง 4) โอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ได้อย่างต่อเนื่องโดยสามารถกำหนดตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อนำไปกำหนดเป้าหมายการดำเนินธุรกิจหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC ให้มีการใช้ต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพได้ ดังนี้ 4.1) เพิ่มอัตราส่วนจำนวนนักท่องเที่ยวจริงต่อจำนวนนักท่องเที่ยวสูงสุดที่รับได้ในแต่ละครั้ง 4.2) เพิ่มอัตราส่วนกำไรจากการดำเนินการต่อมูลค่าเฉลี่ย

ของสินทรัพย์ดำเนินงานในปี 4.3) ลดอัตราส่วนจำนวนเศษซากวัตถุดิบต่อจำนวนวัตถุดิบใช้ไป 4.4) เพิ่มอัตราส่วนจำนวนวัตถุดิบที่รับซื้อจากชาวประมงในชุมชนต่อวัตถุดิบทั้งหมดที่จัดซื้อโดยการรับซื้อวัตถุดิบจากชาวประมงในชุมชนจะมีราคาวัตถุดิบต่ำกว่าในท้องตลาด 4.5) ลดความหลากหลายของอาหารสำเร็จรูปเพื่อลดอัตราส่วนจำนวนวัตถุดิบอื่นที่จัดซื้อเพิ่มต่อจำนวนวัตถุดิบที่ผลิตได้เอง

**คำสำคัญ :** หมู่บ้านท่องเที่ยว OVC การบริหารฐานกิจกรรม

## ABSTRACT

The study of cost reduction of tourism products by applying the activity-based management (ABM), tourism village (OVC), Ban Talad-Lang, Bang Phra Subdistrict, Sriracha District, Chonburi Province, the objectives were to identify 1) activity cost of tourism product and service 2) production of tourism product and service 3) approaches of tourism products and services and 4) opportunity for continuous performance improvement. Data were continuously collected in year 2015 by interviewing chairman and members of tourism village (OVC) project and observation of manufacturing process of tourism product and services. This study could be summarized as follows : 1) Activity cost for operating, it was found that the highest activity cost of tourism service was “vehicle activity cost”. The highest activity cost of home-stay service was “preparing activity cost”. For processed sea food products comprised direct material 40 % and other production activity cost 60% . The highest activity cost was “butchering and cutting activity cost” and “cooking activity cost”. 2) Tourism product cost and tourism services cost, descending order, were home-stay service cost, cost of tourism by fishing boat, cost of tourism in local-non-seaboard, cost of tourism by small fishing boat, and cost of tourism in local-seaboard. For processed sea food and daily prepared food products cost, descending order, were daily prepared food-other, shrimp paste, salted fish, sun-dried fish, daily prepared food-fish boiled with salt and fish sauce. 3) Production cost reduction approaches of tourism product and service were 3.1) cost reduction in “vehicle activity cost” and “guide activity cost” 3.2) cost reduction for providing convenience by investment asset in activity of preparing room and activity of preparing material and equipment 3.3) time reduction of entering direct material into manufacturing process of processed sea food and prepared food by waiting direct material purchased was enough for entering into manufacturing process for decreasing “butchering and cutting activity cost” and 3.4) cost reduction in cooking cost by setting daily food menu using processed sea foods product available for sell or its scrap as material and reduction of prepared food variety for decreasing in “using fuel activity cost”. 4) Opportunity for continuous performance improvement by identifying performance indicators for setting target value of business operation of OVC tourism village and lead to efficiency cost as follows : 4.1) increasing ratio of actual tourist number to limited tourist number 4.2) increasing ratio of incremental operating profit for product to average value of operating asset each year 4.3) decreasing ratio of scraps to material used

4.4) increasing ratio of material purchased from fisherman within community to total material purchased which material purchasing from fisherman within community had lower price than other markets and  
4.5) decreasing variety of prepared food types by decreasing ratio of incremental purchasing of material to manufactured material by themselves.

**Keywords :** OTOP Village Champion (OVC) ; Activity-based management

## บทนำ

โครงการพัฒนาหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC (OTOP Village Champion, OVC) คือการสร้างแหล่งท่องเที่ยว แหล่งใหม่ที่เป็นบรรยากาศของการกลับไปสู่วิถีชีวิตแบบชาวบ้านและความเป็นธรรมชาติ โดยหากเป็นนักท่องเที่ยวที่มาจากเมืองใหญ่นอกจากจะได้รับความสนุกและความตื่นตา กับสิ่งที่ได้พบเห็นแล้ว ยังได้รู้สึกถึงการผ่อนคลายและเป็นการประทับใจที่ยากจะลืม (สันติชัย เอื้อจงประสิทธิ์, 2549) หมู่บ้านท่องเที่ยว OVC นี้เป็นแหล่งท่องเที่ยวแหล่งใหม่ ที่จัดรูปแบบการท่องเที่ยวให้ผู้มาเยือนได้มีประสบการณ์ ในการเรียนรู้วิถีชีวิต วัฒนธรรม ภูมิปัญญา และธรรมชาติ อันอุดมสมบูรณ์ ของชุมชนที่เลือนหายไปจากสังคมเมือง ผู้มาเยือนมีโอกาสสัมผัสประสบการณ์ในชีวิตประจำวัน ของคน ในชุมชนที่มีการแลกเปลี่ยนเรียนรู้และทดลองทำด้วย ตนเองและพักผ่อนในรูปแบบโฮมสเตย์ที่บ้านของชาวบ้าน ในชุมชน ชุมชนบ้านตลาดล่างเป็นชุมชนชายทะเล ที่ชาวบ้าน ยังคงประกอบอาชีพประมงชายฝั่งแบบพื้นบ้านตามวิถี ที่บรรพบุรุษได้ทำกันมากกว่า 200 ปี ชุมชนแห่งนี้ได้รับการ คัดเลือกเป็นหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC ของกรมการพัฒนาชุมชน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2550 ตามเกณฑ์การคัดสรร OVC (สันติชัย เอื้อจงประสิทธิ์, 2549) เป็นต้นมา หลังจากได้รับการคัดเลือก เป็นหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC แล้ว สำนักส่งเสริมวิสาหกิจ ชุมชน กรมการพัฒนาชุมชนได้จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ จัดทำแผนพัฒนาหมู่บ้านท่องเที่ยว โดยจัดการฝึกอบรม ให้ความรู้แก่ผู้นำและสมาชิกของหมู่บ้านท่องเที่ยวเพื่อนำ ไปเป็นแนวทางในการกำหนดวิธีทางการพัฒนาแหล่ง ท่องเที่ยวชุมชนและแผนการจัดการและการบริการ โดยคน ภายในชุมชนจะสามารถนำภูมิปัญญามาสร้างเป็นบริการ แก่นักท่องเที่ยว หมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง อำเภอ ศรีราชา จังหวัดชลบุรี ได้ดำเนินการให้บริการท่องเที่ยว

แก่ผู้มาเยือนด้วยวิถีชีวิตพื้นบ้านและสัมผัสประสบการณ์ ร่วมด้วยการให้นักท่องเที่ยวร่วมเดินทางไปกับชาวประมง เพื่อออกเรือล่อมอวนจับปลา พักแรมในรูปแบบบ้านพัก โฮมสเตย์ รับประทานอาหารทะเลสดและอาหารตามวิถีชีวิต ชาวบ้านชายฝั่งทะเล รวมทั้งนักท่องเที่ยวจะได้รับฟังเรื่อง รวบรวมของชุมชนบ้านตลาดล่าง และชุมชนบางพระ ที่เก่าแก่ ตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา (ธนวรรณ สุทธิสว่าง , 2550)

ปัจจุบันองค์ กรภาค รัฐ และ ภาค เอกชน ของประเทศไทยต่างให้ความสำคัญกับอุตสาหกรรมบริการ การท่องเที่ยวโดยส่งเสริมให้มีการวิจัยพัฒนาในทุกด้าน การวิจัยทางด้านต้นทุนการผลิตนับได้ว่าเป็นการวิจัย พัฒนาในทุกด้าน การวิจัยทางด้านต้นทุนการผลิตนับได้ ว่าเป็นการวิจัยอีกด้านหนึ่งที่จะช่วยให้เกิดศักยภาพการ แข่งขันด้านต้นทุนของผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยว (Tourism Products) แต่ในสภาพการณ์ที่เป็นจริงผู้ประกอบการ การท่องเที่ยวโดยเฉพาะชาวบ้านที่ดำเนินธุรกิจการท่องเที่ยว ชุมชนยังไม่ทราบข้อมูลต้นทุนการผลิตที่แท้จริงและต้นทุน การผลิตในแต่ละขั้นตอน จากการผลการศึกษาก่อนหน้า พบว่าหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่างเป็นชุมชน ที่มีการบริหารจัดการธุรกิจชุมชนและมีผลิตภัณฑ์ ด้านการท่องเที่ยวหลายชนิด ได้แก่บริการที่พักโฮมสเตย์บริการ นำเที่ยวในท้องถิ่น บริการนำเที่ยวทางทะเล ผลิตภัณฑ์ อาหารทะเลแปรรูป และผลิตภัณฑ์อาหารสำเร็จรูป โดยใน ปัจจุบันหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่างยังไม่มีกร วิเคราะห์ต้นทุนเพื่อกำหนดราคาบริการและผลิตภัณฑ์ที่มี ไว้บริการแก่นักท่องเที่ยว ทำให้กลุ่มธุรกิจชุมชนของบ้าน ตลาดล่างไม่ทราบความคุ้มค่าจากการลงทุนที่เป็นตัวเงิน ที่ชัดเจนและไม่มีข้อมูลเพื่อเป็นแนวทางในการลดต้นทุน ในการดำเนินธุรกิจ ในอนาคต (อิสราภรณ์ พลนารักษ์,

กมลวรรณ รอดหรั่ง และศิริวรรณ ภิญโญสิริพันธ์, 2556) แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-based Costing, ABC) เป็นระบบการคำนวณต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพในการบริหารงานสำหรับผู้ประกอบการมากกว่าระบบการคำนวณต้นทุนการผลิตแบบเดิม โดยมีองค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนที่มีการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในองค์กร (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2544) ระบบการคำนวณต้นทุน

ฐานกิจกรรมนี้จะให้ข้อมูลทางด้านต้นทุนของกระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่มีความถูกต้องแม่นยำ (Mowen, Hansen, and Heitger, 2012) และหากใช้ข้อมูลดังกล่าวร่วมกับการวิเคราะห์กระบวนการ (Process Value Analysis, PVA) จะสามารถวิเคราะห์แนวทางการลดต้นทุนผลิตภัณฑ์ชุมชนได้ตามแนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม (Activity-based Management, ABM) โดยแนวคิดดังกล่าวจะช่วยระบุกิจกรรมที่สร้างมูลค่า (Value-added Activity) และกิจกรรมที่ไม่สร้างมูลค่า (Non-value-added Activity) ต่อกระบวนการผลิตสินค้าและบริการของชุมชน และนำไปสู่การลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการชุมชนเพื่อการแข่งขันด้านต้นทุนได้ (Brimson, 1991; Brinker (ed), 1994) ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้จึงมุ่งแสวงหาคำตอบเชิงประจักษ์เกี่ยวกับแนวทางวิธีการลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ การท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง โดยใช้แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม

### วัตถุประสงค์

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง
2. เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง
3. เพื่อระบุแนวทางการลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง
4. เพื่อระบุโอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ดีอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

### ขอบเขตการวิจัย

1. โครงการวิจัยนี้มุ่งศึกษาถึงการลดต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวโดยการประยุกต์แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง ตำบลบางพระ อำเภอศรีราชา จังหวัดชลบุรี เท่านั้น
2. ผู้ร่วมให้ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ได้แก่ผู้บริหารและผู้นำโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC (ประธานและกรรมการ) จำนวนประชากรทั้งสิ้น 9 คน
3. ผลการวิจัยครั้งนี้ได้มาจากข้อมูลที่มีดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2557-ธันวาคม พ.ศ. 2558

### วิธีดำเนินการวิจัย

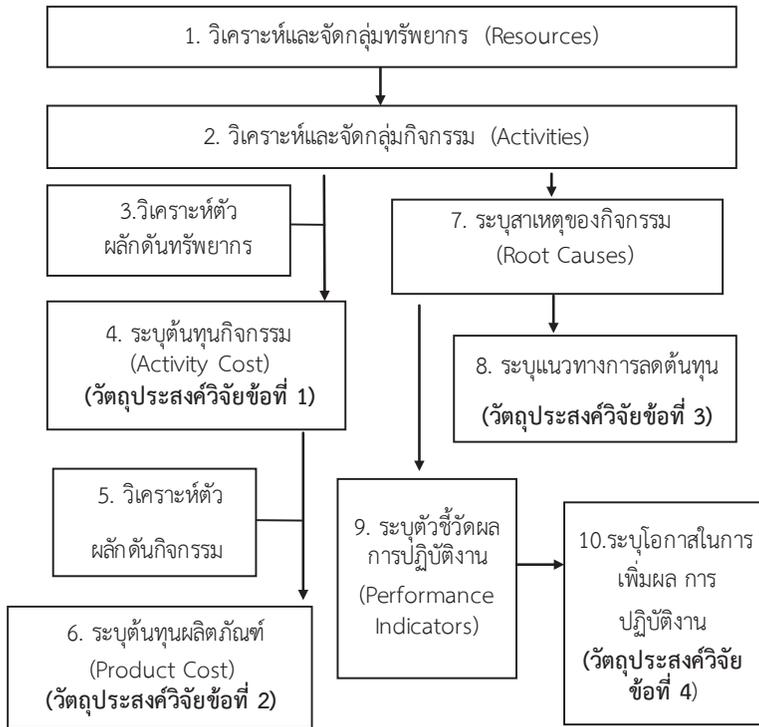
#### - การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลใช้วิธีการจัดประชุมกลุ่มและการสัมภาษณ์ และวิธีการสังเกตการณ์ ในกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์โดยคณะผู้วิจัยซึ่งเป็นบุคคลภายนอกชุมชน ข้อมูลที่ได้อาจไม่สอดคล้องกับความจริงทั้งหมด แต่ผู้วิจัยจะใช้การสัมภาษณ์ แบบสามเส้าเพื่อยืนยันในข้อมูลและหลีกเลี่ยงการมีอคติทั้งของผู้ให้ข้อมูลและผู้วิจัยให้มากที่สุด

#### - การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมได้ทั้งหมดนำมาตรวจสอบความสมบูรณ์กับผู้ให้ข้อมูลอีกครั้งก่อนการวิเคราะห์ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสมบูรณ์ของข้อมูล และวิเคราะห์ข้อมูลตามความเป็นเหตุเป็นผลโดยใช้หลักการของแนวคิด การบริหารฐานกิจกรรม กรอบการดำเนินงานวิจัย ตามแนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมแสดงในแผนภาพที่ 1

แผนภาพที่ 1 กรอบการดำเนินงานวิจัย



ผลการวิจัย

จากการสัมภาษณ์ผู้นำและผู้บริหารโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC พบว่ามีผลิตภัณฑ์เป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) การให้บริการนำเที่ยวประกอบด้วย 1.1) การบริการนำเที่ยวท้องถิ่น (นำเที่ยวท้องถิ่นฝั่งติดทะเล และนำเที่ยวท้องถิ่นฝั่งไม่ติดทะเล) บริการนำเที่ยวทางทะเล (บริการนำเที่ยวเรือประมง และบริการนำเที่ยวชายฝั่งทะเล) 2) การให้บริการที่พักในรูปแบบโฮมสเตย์ 3) การผลิตอาหารประกอบด้วย 3.1) อาหารทะเลแปรรูป (กะปิ น้ำปลา ปลาแดดเดียว และปลาเค็ม) และ 3.2) อาหารสำเร็จรูปประจำวัน (ปลาต้มเค็ม และอาหารสำเร็จรูปประจำวันอื่นๆ) สำหรับค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว ประกอบด้วย 1) ต้นทุนทางตรงที่คิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ โดยสามารถระบุต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดโดยตรง ได้แก่ ต้นทุนจากการรับซื้อวัตถุดิบเพื่อผลิตผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด และ 2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่สามารถจัดสรรให้แก่ผลิตภัณฑ์โดยตรง จากข้อมูลพื้นฐานข้างต้นผู้วิจัยมีการสัมภาษณ์ข้อมูลด้านต้นทุนและกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์เพิ่มเติม โดยแสดงผลวิจัยได้ดังนี้

1. วิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง การวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมเริ่มจากการรวบรวมและระบุ “กลุ่มต้นทุน” หรือในงานวิจัยนี้จะเรียกว่า “ทรัพยากร” ที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจชุมชน โดยวิเคราะห์กลุ่มต้นทุนหรือกลุ่มค่าใช้จ่ายทั้งที่สามารถจัดสรรและไม่สามารถจัดสรรให้แก่ผลิตภัณฑ์โดยตรง โดยจัดทรัพยากรได้เป็น 5 หมวด ดังนี้ ค่าบริหารจัดการส่วนกลาง ค่าใช้จ่ายท่องเที่ยวท้องถิ่น ค่าใช้จ่ายท่องเที่ยวทางทะเล ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจัดการที่พัก-โฮมสเตย์ และค่าใช้จ่ายผลิตอาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปประจำวัน จากนั้นได้ดำเนินการวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร (Resource Drivers) หรือเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรไปสู่กิจกรรม โดยแสดงผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 1 และผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์กิจกรรมทั้งหมดในการดำเนินธุรกิจชุมชนเพื่อจัดกลุ่มกิจกรรม จัดกลุ่มกิจกรรมได้ 14 กลุ่มตามตารางที่ 2 เมื่อจัดสรรต้นทุนจากทรัพยากรไปยังกิจกรรม พบว่า ต้นทุนกิจกรรมที่สูงสุดสามอันดับแรกเรียงจากต้นทุนมากไปหาน้อย ได้แก่ กิจกรรม

การประกอบอาหาร กิจกรรมการแลและตัดชิ้นส่วนและ  
กิจกรรมซื้อวัตถุดิบอื่นๆ

2. วิเคราะห์ ต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ  
การท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง  
จากข้อมูลการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมและตัวหลักต้นทุนกิจกรรม

ที่ได้จากตารางที่ 2 นำต้นทุนกิจกรรมจัดสรรไปยังผลิตภัณฑ์  
แต่ละชนิด พบว่าต้นทุนต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ในโครงการ  
หมู่บ้านท่องเที่ยวชุมชนเรียงลำดับต้นทุนจากมากไปหาน้อย  
แสดงในตารางที่ 3 โดยพบว่า

ตารางที่ 1 แสดงผลการวิเคราะห์ตัวหลักต้นทุนรายการตามรายการต้นทุน

กลุ่มต้นทุน/รายการต้นทุน หรือทรัพยากร	ตัวหลักต้นทุนทรัพยากร	กลุ่มต้นทุน/รายการต้นทุน หรือทรัพยากร	ตัวหลักต้นทุนทรัพยากร
1. ค่าบริหารจัดการส่วนกลาง		4. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจัดการที่พัก-โฮมสเตย์	
ค่าเอกสารประชาสัมพันธ์โครงการ	สัดส่วนเวลาในการบริหารจัดการ	ค่าจัดเตรียมห้องพักก่อนพักแรม	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
ค่าใช้จ่ายการประชุมบริหาร โครงการ	สัดส่วนเวลาในการบริหารจัดการ	ค่าจัดเตรียมวัสดุอุปกรณ์ การพักแรม	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
ค่าน้ำและไฟฟ้าสำนักงาน	สัดส่วนเวลาในการบริหารจัดการ	ค่าจ้างเหมาทำความสะอาด หลังพัก	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
		ค่าสาธารณูปโภคที่พัก	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
		ค่าอาหารเช้า-เย็น	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
2. ค่าใช้จ่ายท่องเที่ยวท้องถิ่น		5. ต้นทุนผลิตอาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปประจำวัน	
ค่าจ้างเหมารถ	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ค่าจ้างเหมาแรงงาน	จัดสรรให้กิจกรรมตามสัดส่วน เวลา
ค่าจ้างมีคหุเทศก์ท้องถิ่น	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนรับซื้อวัตถุดิบ	จัดสรรให้ผลิตภัณฑ์โดยตรง
ค่าอาหารนำเที่ยวท้องถิ่น	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนกระบวนการแลและตัดชิ้น ส่วน	จัดสรรต้นทุนส่วนกลาง-ค่าน้ำให้ กิจกรรมที่ใช้ต้นทุน
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนกระบวนการแช่และจัดเก็บ วัตถุดิบ	จัดสรรต้นทุนส่วนกลาง-ค่าไฟให้ กิจกรรมที่ใช้ต้นทุน
		ต้นทุนเชื้อเพลิงประกอบอาหาร	จัดสรรให้กิจกรรมตามสัดส่วน ส่วนเวลา
3. ค่าใช้จ่ายท่องเที่ยวทางทะเล		ต้นทุนกระบวนการหมัก	
ค่าพาหนะเรือประมง	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนกระบวนการตาก	จัดสรรให้กิจกรรมตามสัดส่วน เวลา
ค่าจ้างมีคหุเทศก์เรือประมง	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนกระบวนการหีบห่อ	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
ค่าพาหนะเรือเล็กชายฝั่ง	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนการจัดเตรียมอุปกรณ์ผลิต	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
ค่าจ้างมีคหุเทศก์เรือเล็กชายฝั่ง	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนซื้อวัตถุดิบอื่นๆ	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง
ค่าอาหารนำเที่ยวทางทะเล	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง	ต้นทุนค่าขนส่งอาหารไปจำหน่าย	จัดสรรให้กิจกรรมโดยตรง

**ตารางที่ 2** แสดงการจัดกลุ่มกิจกรรมและตัวผลกดันกิจกรรมโดยเรียงลำดับกิจกรรมที่มีต้นทุน (ต่อปี) มากไปหาน้อย

กลุ่มกิจกรรม (แสดงตามลำดับ)	ตัวผลกดันกิจกรรม	กลุ่มกิจกรรม (แสดงตามลำดับ)	ตัวผลกดันกิจกรรม
1. กลุ่มกิจกรรมการประกอบอาหาร	สัดส่วนเวลาที่ใช้ในการประกอบอาหาร	8. กลุ่มกิจกรรมจัดเตรียมอุปกรณ์ผลิต	สัดส่วนเวลาที่ใช้อุปกรณ์
2. กลุ่มกิจกรรมการแลและตัดชิ้นส่วน	สัดส่วนปริมาณวัตถุดิบที่แลและตัด	9. กลุ่มกิจกรรมการตาก	สัดส่วนเวลาที่ใช้
3. กลุ่มกิจกรรมซื้อวัตถุดิบอื่นๆ	สัดส่วนปริมาณการซื้อวัตถุดิบอื่นๆ	10. กลุ่มกิจกรรมการหมัก	สัดส่วนเวลาที่ใช้
4. กลุ่มกิจกรรมหีบห่อ	จำนวนหน่วยของบรรจุภัณฑ์ที่ใช้ (แยกตามชนิด)	11. กลุ่มกิจกรรมบริการที่ฟัก-โฮมสเตย์	สัดส่วนการใช้
5. กลุ่มกิจกรรมแช่และจัดเก็บวัตถุดิบ	สัดส่วนปริมาณวัตถุดิบที่แช่และจัดเก็บ	12. กลุ่มกิจกรรมต้นทุนเชื้อเพลิง	สัดส่วนเวลาที่ใช้
6. กลุ่มกิจกรรมขนส่งอาหารสำเร็จรูปไปจำหน่าย	สัดส่วนปริมาณอาหารที่นำไปจำหน่าย	13. กลุ่มกิจกรรมบริการท่องเที่ยวท้องถิ่น	สัดส่วนการใช้
7. กลุ่มกิจกรรมผลิตกะปิ	สัดส่วนเวลาที่ใช้	14. กลุ่มกิจกรรมบริการท่องเที่ยวทางทะเล	สัดส่วนการใช้

**ตารางที่ 3** แสดงลำดับต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อปีและต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยเรียงลำดับต้นทุนจากมากไปหาน้อย

กลุ่มผลิตภัณฑ์บริการ				กลุ่มผลิตภัณฑ์อาหาร			
ชนิดผลิตภัณฑ์	ต่อปี	ต่อหน่วย	หน่วย	ชนิดผลิตภัณฑ์	ต่อปี	ต่อหน่วย	หน่วย
บริการที่ฟักโฮมสเตย์	1	5	คน	อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-อื่นๆ	1	6	ถุง
บริการเที่ยวเรือประมง	2	1	เที่ยว	ปลาเค็ม	2	3	กิโลกรัม
บริการนำเที่ยวท้องถิ่น – ฝั่งไม่ติดทะเล	3	2	เที่ยว	กะปิ	3	1	กิโลกรัม
บริการนำเที่ยวท้องถิ่น – ฝั่งติดทะเล	4	3	เที่ยว	ปลาแดดเดียว	4	2	กิโลกรัม
บริการนำเที่ยวเรือเล็กชายฝั่ง	5	4	เที่ยว	อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-ปลาต้มเค็ม	5	5	ถุง
				น้ำปลา	6	4	ขวด

ต้นทุน (บาทต่อปี) ของผลิตภัณฑ์กลุ่มผลิตภัณฑ์บริการ ได้แก่ บริการที่ฟัก-โฮมสเตย์ บริการเรือประมง บริการนำเที่ยวท้องถิ่น-ฝั่งไม่ติดทะเล บริการนำเที่ยวท้องถิ่น-ฝั่งติดทะเล และบริการนำเที่ยวเรือเล็กชายฝั่ง สำหรับกลุ่มผลิตภัณฑ์อาหาร ได้แก่ อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-อื่นๆ ปลาเค็ม กะปิ ปลาแดดเดียว อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-ปลาต้มเค็ม และน้ำปลา

3. ระบุแนวทางการลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่างจากการสัมภาษณ์สมาชิกโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC เพิ่มเติมเพื่อหาสาเหตุของการเกิดกิจกรรม (Root Causes) ตามแนวคิดการวิเคราะห์กระบวนการ (PVA) โดยวิเคราะห์การดำเนินกิจกรรม ที่กำหนดไว้ในหัวข้อก่อนหน้าว่ากิจกรรมดังกล่าวจะถูกดำเนินการเมื่อมีสิ่งใดหรือมีเหตุการณ์ใดเกิด

ขึ้น เหตุการณ์ดังกล่าวจะถือเป็นสาเหตุของการเกิดกิจกรรม โดยจากการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถระบุสาเหตุของกิจกรรม แต่ละกลุ่มกิจกรรม กล่าวถึงแนวทางการลดต้นทุนกิจกรรม คือ การพยายามลดสาเหตุของกิจกรรมแต่ละกลุ่มกิจกรรม นั้นเอง แสดงในตารางที่ 4 พบว่า สาเหตุการเกิดกิจกรรม ที่พบมากที่สุด ได้แก่ การรับซื้อวัตถุดิบ

ข้อมูลเพิ่มเติมจากการสัมภาษณ์ พบว่า ในการดำเนินงานในปัจจุบันของโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยวมีข้อได้เปรียบทางด้านต้นทุนการรับซื้อวัตถุดิบในการผลิตผลิตภัณฑ์ อาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปประจำวัน และทำให้ปัจจุบันชุมชนสามารถลดต้นทุนผลิตภัณฑ์บางส่วนได้ ดังนี้ (1) วัตถุดิบทางตรงที่รับซื้อจากชาวประมงในชุมชน มีราคาถูกกว่าท้องตลาด ร้อยละ 50 (2) วัตถุดิบทางตรง บางประเภทไม่มีต้นทุนจ่ายซื้อวัตถุดิบ ได้แก่ น้ำปลาจากปลา หลากชนิด โดยใช้เศษชิ้นส่วน ได้แก่ หัวปลา ไล่ปลา ก้างปลา และเนื้อปลาบางประเภทของปลาหลากชนิดนำมาผลิต ตามกระบวนการหมักน้ำปลาโดยลดต้นทุนได้ 2-3 บาทต่อ วัตถุดิบเศษปลา 1 กิโลกรัม (3) ผลิตภัณฑ์บางประเภท ที่ไม่ได้จ่ายซื้อบรรจุภัณฑ์ ได้แก่ ภาชนะบรรจุ น้ำปลา และ (4) การประกอบอาหารสำเร็จรูปประจำวันโดยส่วนใหญ่ ใช้วัตถุดิบเกี่ยวกับปลาและสัตว์น้ำประเภทอื่นๆ ที่สามารถ จัดซื้อได้จากชาวประมงในชุมชนโดยมีคุณภาพดีและราคา ต่ำกว่าในท้องตลาดทั่วไปอีกทั้งสามารถใช้รองรับการบริการ อาหารในการนำเที่ยวทุกประเภทและการบริการอาหาร ในการบริการโฮมสเตย์

4. ระบุโอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ดี อย่างต่อเนื่องการท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาด ล่าง ผู้วิจัยนำข้อมูลการดำเนินกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรม และ สาเหตุการเกิดกิจกรรมต้นเหตุที่แสดงผลก่อนหน้ามาวิเคราะห์ ต่อเพื่อพิจารณากำหนดตัววัดผลการดำเนินงานของกิจกรรม ที่มีประสิทธิภาพเพื่อเป็นโอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงาน ที่ดีอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) ของโครง การฯ โดยแสดงได้ ดังนี้

1) ผลิตภัณฑ์บริการท่องเที่ยว ต้องพยายาม ทำให้จำนวนนักท่องเที่ยวต่อจำนวนที่นั่งที่พาหนะรับได้ สูงสุดในการนำเที่ยวต่อครั้งเพิ่มขึ้น หรือพยายามทำ ให้หนึ่งรอบของการนำเที่ยวมีนักท่องเที่ยวเต็มตามจำนวน ที่พาหนะ รับได้

2) ผลิตภัณฑ์บริการที่พักโฮมสเตย์ ก่อน การลงทุนควรคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน ในสินทรัพย์ คำนวณจากผลต่างระหว่างรายรับจากการให้ บริการตลอดปีกับรายจ่ายจากการให้บริการตลอดปีเทียบกับ มูลค่าของสินทรัพย์โดยเฉลี่ยในปีนั้น

3) ผลิตภัณฑ์อาหารทะเลแปรรูปและอาหาร สำเร็จรูปประจำวัน (3.1) การลดอัตราเศษวัตถุดิบที่ไม่ สามารถนำไปใช้ต่อเทียบกับวัตถุดิบที่จัดหามาทั้งหมดจะช่วย ลดต้นทุนในบางผลิตภัณฑ์ได้ เช่น อาหารสำเร็จรูปประจำวัน เป็นต้น (3.2) ลดเวลาการใช้เชื้อเพลิงเฉลี่ยต่อวัน โดยการ ลดรายการอาหารที่ใช้เวลาในการปรุงอาหารด้วยความร้อน เป็นระยะเวลายาวนานจะช่วยลดต้นทุนการประกอบอาหาร สำเร็จรูปประจำวันได้

### สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาการลดต้นทุน ผลิตภัณฑ์ การท่องเที่ยว โดยการประยุกต์แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมกรณี ศึกษาหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง อ.ศรีราชา จ.ชลบุรี โดยประยุกต์แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม (ABM) ในกระบวนการดำเนินงานสรุปได้ ดังนี้

1. ต้นทุนกิจกรรมในการผลิตภัณฑการท่องเที่ยว ของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC พบว่าการคำนวณต้นทุนโดย อาศัยแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในการจัดสรรต้นทุน จากทรัพยากรให้กับกิจกรรมโดยกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร เพื่อใช้ในการจัดสรรต้นทุนให้กับผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะค่าใช้จ่ายซึ่งไม่สามารถจัดสรรให้แก่ผลิตภัณฑ์ได้ โดยตรง จึงต้องอาศัยการกำหนด ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากรเพื่อ จัดสรรต้นทุนทรัพยากรให้กับกลุ่มกิจกรรมก่อนแล้วจึงจัดสรร ต้นทุนกิจกรรมไปยังผลิตภัณฑ์ (Hansen and Mowen, 2007) ในการทำงานวิจัยนี้ การวิเคราะห์ตัวผลิตภัณฑ์ทรัพยากร ใช้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ และสังเกต

ตารางที่ 4 แสดงสาเหตุการเกิดกิจกรรม (Root Causes)

กลุ่มกิจกรรม	สาเหตุการเกิดกิจกรรม	กลุ่มกิจกรรม	สาเหตุการเกิดกิจกรรม
กิจกรรมบริการท่องเที่ยวท้องถิ่น	การรับคำสั่งซื้อจากนักท่องเที่ยว	กิจกรรมต้นทุนเชื้อเพลิงประกอบอาหาร	การกำหนดจำนวนรายการอาหารที่จะผลิต
กิจกรรมบริการท่องเที่ยวทางทะเล	การรับคำสั่งซื้อจากนักท่องเที่ยว	กิจกรรมการหมัก	การรับซื้อวัตถุดิบ
กิจกรรมเตรียมห้องพักก่อนพักแรม	ความต้องการรองรับนักท่องเที่ยวล่วงหน้า	กิจกรรมการตาก	การรับซื้อวัตถุดิบ
กิจกรรมเตรียมวัสดุและอุปกรณ์การพัก	ความต้องการรองรับนักท่องเที่ยวล่วงหน้า	กิจกรรมผลิตกะปิ	การรับซื้อวัตถุดิบ
กิจกรรมจ้างเหมาทำความสะอาดหลังพักแรม	การออกจากที่พักของนักท่องเที่ยว	กิจกรรมทึบห่อ	สินค้าผลิตเสร็จ
กิจกรรมสาธารณูปโภค	การใช้อุปกรณ์และการซักล้างของนักท่องเที่ยว	กิจกรรมการจัดเตรียมอุปกรณ์การผลิต	การกำหนดจำนวนรายการอาหารที่จะผลิต
กิจกรรมการเตรียมอาหารเช้าและเย็น	นักท่องเที่ยวที่เข้าพักแต่ละครั้ง	กิจกรรมซื้อวัตถุดิบอื่นๆ	ระยะเวลาครบรอบ 3 วัน
กิจกรรมการแล่และตัดชิ้นส่วน	การรับซื้อวัตถุดิบ	กิจกรรมการประกอบอาหาร	การกำหนดจำนวนรายการอาหารที่จะผลิต
กิจกรรมแช่และจัดเก็บวัตถุดิบ	การรับซื้อวัตถุดิบ	กิจกรรมขนส่งอาหารสำเร็จรูปไปจำหน่าย	ที่ตั้งตลาดจำหน่ายอาหารอยู่นอกชุมชน

เมื่อจัดกลุ่มกิจกรรมและจัดสรรทรัพยากรให้แก่กลุ่มกิจกรรมแล้ว พบว่า กลุ่มกิจกรรมที่มีต้นทุนกิจกรรมสูงสุดได้แก่ กลุ่มกิจกรรมการแล่และตัดชิ้นส่วน ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ต้องใช้ทรัพยากรในปริมาณมากและเป็นกิจกรรมเกิดขึ้นเพื่อการผลิตภัณฑ์หลายชนิดจึงมีต้นทุนกิจกรรมสูง และกลุ่มกิจกรรมที่มีต้นทุนกิจกรรมต่ำสุดได้แก่ กิจกรรมบริการท่องเที่ยวท้องถิ่น กิจกรรมดังกล่าวไม่มีการใช้ทรัพยากรประเภทวัตถุดิบและเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อการผลิตบริการเท่านั้น จึงมีต้นทุนกิจกรรมต่ำ

2. ต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC พบว่า ต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวในกลุ่มผลิตภัณฑ์บริการที่มีต้นทุนต่อปีสูงสุด ได้แก่ บริการ ที่พักโฮมสเตย์ เนื่องจากการดำเนินธุรกิจโฮมสเตย์เป็นบริการที่มีการจัดเตรียมอุปกรณ์และสิ่งอำนวยความสะดวกแก่นักท่องเที่ยวไว้ล่วงหน้าจึงทำให้ต้นทุนในการลงทุนในสินทรัพย์สูง อีกทั้งบริการเที่ยวเรือประมง มีต้นทุนต่อปีสูงเป็นอันดับสองเนื่องจากมีการลงทุนการสร้างห้องน้ำในเรือประมงเพื่อเตรียมรับนักท่องเที่ยว และสำหรับกลุ่มผลิตภัณฑ์อาหารพบว่า อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-อื่นๆ ปลาเค็ม และกะปิ มีต้นทุนต่อปีสูงสุดเรียงตามลำดับจากมากไปน้อย เนื่องจาก

อาหารสำเร็จรูปประจำวัน-อื่นๆ มีการดำเนินกิจกรรมตลอดทั้งสัปดาห์ การผลิตปลาเค็มจะใช้ปลาบางประเภทในการผลิตเท่านั้นซึ่งมีต้นทุน (บาทต่อกิโลกรัม) สูง กะปิมีต้นทุนต่อปีสูงเป็นอันดับสาม เนื่องจากการผลิตกะปิจะต้องใช้ปริมาณกุ้งเคยในการผลิตเป็นจำนวนมากและมีต้นทุนสูงเมื่อเทียบกับปริมาณกะปิที่ผลิตได้ ทั้งนี้การระบุต้นทุนผลิตภัณฑ์การท่องเที่ยวของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC ข้างต้นยังมิได้รวมค่าแรงงานของผู้ดำเนินการผลิตหลักเนื่องจากในโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC จะมีมิได้จ้างแรงงานในการดำเนินการในทุกกิจกรรม ผู้ดำเนินการหลักจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ โดยการคำนวณต้นทุนข้างต้นมีการจัดสรรต้นทุนและทรัพยากรที่รวบรวมได้โดยอาศัยแนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ ซึ่งเน้นการให้ข้อมูลด้านต้นทุนเกี่ยวกับทรัพยากร กิจกรรม และสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) (Horgren and Foster, 1987; Hansen and Mowen, 2007; Mowen, Hansen and Heitger, 2012) ในงานวิจัยนี้สิ่งจะคิดต้นทุนหมายถึงผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด โดยหลังจากคิดต้นทุนทรัพยากรที่มีเข้าสู่กิจกรรมแต่ละประเภทแล้ว จะคิดต้นทุนของกิจกรรมจะคิดเข้าสู่ผลิตภัณฑ์อีกทอดหนึ่ง

(Brimson, 1991; Brewer, Garrison, and Noreen, 2010) จากข้อมูลข้างต้น หากพิจารณาต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยที่ผลิตภัณฑ์ได้รับการจัดสรรต้นทุนทั้งทางตรงและทางอ้อมพบว่า หากพิจารณาปริมาณการผลิตตลอดทั้งปี แม้ว่าผลิตภัณฑ์บางชนิดที่มีต้นทุนต่อปีสูงก็อาจมีต้นทุนต่อหน่วยต่ำ เช่น ผลิตภัณฑ์บริการที่ฟักโฮมสเตย์ มีต้นทุนต่อหน่วยต่ำสุด ในขณะที่มีต้นทุนต่อปีสูงสุดเนื่องจากจำนวนนักท่องเที่ยวที่เข้าพักในแต่ละครั้งมีจำนวนมากทำให้มีต้นทุนคงที่เฉลี่ยต่อคนต่ำ สำหรับผลิตภัณฑ์อาหารสำเร็จรูปประจำวันอื่นๆ มีต้นทุนต่อหน่วยต่ำสุด เนื่องจากการผลิตอาหารจะดำเนินการตลอดสัปดาห์โดยจะใช้วัตถุดิบที่เหลือจากการผลิตอาหารทะเลแปรรูปอื่นๆ ทำให้ต้นทุนวัตถุดิบหรือต้นทุนผันแปรต่อหน่วยต่ำ นอกจากนี้มีข้อสังเกตเพิ่มเติมจากข้อมูลต้นทุนผลิตภัณฑ์ข้างต้นพบว่า กลุ่มบริการที่ฟักโฮมสเตย์ และนำเที่ยวเรือประมงมีต้นทุนผลิตภัณฑ์ต่อหน่วยสูงกว่าบริการชนิดอื่น เนื่องจากการลงทุนในสินทรัพย์ก่อนการให้บริการมากกว่า ผลิตภัณฑ์ชนิดอื่น ทั้งนี้การนำเที่ยวเรือประมงจะสามารถสร้างกำไรต่อครั้งให้แก่มุขมนตรีได้สูงมากกว่าบริการชนิดอื่น หากลดการลงทุนในสิ่งอำนวยความสะดวก การนำเที่ยวตามวิถีชีวิตของชาวประมงเป็นการเที่ยวไปพร้อมกับวิถีการดำรงชีวิตของชาวประมงจึงไม่มีต้นทุนในการดำเนินการให้บริการยกเว้นค่าบริการอาหารและเครื่องดื่ม และในปัจจุบัน พบว่ามีการลดการลงทุนในสินทรัพย์อำนวยความสะดวกในเรือประมงแล้ว

### 3. แนวทางการลดต้นทุนสินค้าและบริการการท่องเที่ยว

ผลการวิเคราะห์ พบว่าสาเหตุของการเกิดต้นทุนของกิจกรรม (Root Causes) ได้แก่ “การรับคำสั่งซื้อจากนักท่องเที่ยว” “ความต้องการรองรับนักท่องเที่ยวล่วงหน้า” “การออกจากที่พัก” “การใช้อุปกรณ์และการซักล้างของนักท่องเที่ยว” “นักท่องเที่ยวที่เข้าพักแต่ละครั้ง” “การรับซื้อวัตถุดิบ” “การกำหนดจำนวนรายการอาหารที่จะผลิต” และ “สินค้าผลิตเสร็จ” โดยการวิเคราะห์สาเหตุของการเกิดกิจกรรมดังกล่าวเป็นไปตามแนวทางการวิเคราะห์กิจกรรมในแนวคิดการบริหารฐานกิจกรรม ที่ระบุว่า การประเมินมูลค่าของกิจกรรมจะต้องมีการวิเคราะห์ต้นทุนต้นทุน (Cost Drivers) ซึ่งเป็นภาระเหตุหรือปัจจัย (Root Causes) (Brimson, 1991; Turney, In Brinker (ed), 1994)

ที่ทำให้โครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC จำเป็นต้องดำเนินการกระทำกิจกรรมนั้นและสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนกิจกรรมในการผลิตนักท่องเที่ยวมีการเปลี่ยนแปลง จากผลวิจัยพบว่า สาเหตุการเกิดกิจกรรมที่พบมากที่สุด ได้แก่ การรับซื้อวัตถุดิบ กล่าวคือ เมื่อมีการรับซื้อวัตถุดิบหลักของผลิตภัณฑ์เมื่อใด จะมีการดำเนินกิจกรรมต่อไปทันที ได้แก่ กิจกรรมการแล่และตัดชิ้นส่วน กิจกรรมแช่และจัดเก็บวัตถุดิบ กิจกรรมการหมัก กิจกรรมการตาก และกิจกรรมผลิตกะปิ โดยหากวันเดียวกันมีการรับซื้อวัตถุดิบหลายครั้งก็จะมีสิ่งการดำเนินกิจกรรมหลายครั้งในวันเดียวกัน ทั้งนี้ หากโครงการฯ สามารถจัดการต่อการรับซื้อวัตถุดิบหลักจากหลายรอบที่มีเวลาในการรับซื้อใกล้เคียงกันหรือวัตถุดิบสามารถรอเวลาดำเนินการผลิตได้ และนำวัตถุดิบมาดำเนินการกิจกรรมในคราวเดียวจะทำให้สามารถลดต้นทุนการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวได้ในระยะยาว อย่างไรก็ตามการลดต้นทุนโดยการพยายามลดสาเหตุการเกิดกิจกรรมนั้นอาจไม่สามารถดำเนินการในธุรกิจที่เป็นรูปแบบของธุรกิจชุมชน เนื่องจากการรับซื้อวัตถุดิบจากชาวประมงในชุมชนถือเป็นแนวทางในการช่วยเหลือสมาชิกในชุมชน การกำหนดรอบการรับซื้อจะก่อให้เกิดความไม่ยืดหยุ่นและสอดคล้องกับวิถีชีวิตของชาวประมงจึงอาจไม่สามารถนำวิธีการดังกล่าวมาปรับใช้ได้ทันที

จากการสัมภาษณ์สมาชิกโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC เพิ่มเติม พบว่า โครงการฯ มีแนวทางการลดต้นทุนสินค้าและบริการการท่องเที่ยวในรูปแบบอื่นนอกเหนือจากการลดสาเหตุของการเกิดกิจกรรม ดังนี้ 1) การลดต้นทุนกิจกรรมพาหนะและต้นทุนกิจกรรมมัคคุเทศก์โดยการใช้พาหนะของสมาชิกในชุมชนที่สามารถเป็นมัคคุเทศก์ได้ 2) ลดต้นทุนการลงทุนในสินทรัพย์ในกิจกรรมจัดเตรียมห้องพักและกิจกรรมจัดหาวัสดุและอุปกรณ์เพื่อการอำนวยความสะดวกเนื่องจากนักท่องเที่ยวมีเหตุผลในเข้าพักที่พักในลักษณะโฮมสเตย์โดยไม่ได้ต้องการความสะดวกสบาย โดยนักท่องเที่ยวต้องการใกล้ชิดและสัมผัสธรรมชาติอีกทั้งต้องการได้พบปะกับชุมชนท้องถิ่นและแลกเปลี่ยนวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง โฮมสเตย์มีราคาถูกกว่าการพักในโรงแรม (การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย, 2545) 3) ลดต้นทุนจำนวนรอบการนำวัตถุดิบเข้ากระบวนการผลิตอาหารทะเล แปรรูปและอาหารสำเร็จรูปโดยรอให้วัตถุดิบหลักที่รับซื้อเข้ามาปริมาณเพียงพอต่อการนำเข้ากระบวนการผลิตเพื่อลดต้นทุนกิจกรรมแล่

และตัดขึ้นส่วน 4) ลดต้นทุนการประกอบอาหารโดยกำหนดรายการอาหารที่มีการใช้วัตถุดิบที่เป็นผลิตภัณฑ์อาหารทะเลแปรรูปที่มีไว้ขายหรือเศษวัตถุดิบจากการผลิตอาหารทะเลสำเร็จรูปและลดความหลากหลายของอาหารสำเร็จรูปประจำวันเพื่อลดต้นทุนกิจกรรมการใช้เชื้อเพลิง แนวทางการลดต้นทุนข้างต้นสอดคล้องกับแนวคิดการลดต้นทุนโดยการวิเคราะห์กิจกรรมของโครงการฯ โดยมุ่งเน้นการลดต้นทุนของกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่าตามแนวคิดการบริหารกิจกรรม 4 แนวทาง ได้แก่ (1) การกำจัดกิจกรรม (Activity Elimination) (2) การเลือกกิจกรรม (Activity Selection) โดยเลือกกิจกรรมที่สอดคล้องกับกลยุทธ์ของโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC (3) การลดกิจกรรม (Activity Reduction) โดยมุ่งเน้นการลดการใช้เวลาดำเนินกิจกรรมและการลดการใช้ทรัพยากรในการทำกิจกรรมนั้น และ (4) การพยายามใช้กิจกรรมร่วมกัน (Activity Sharing) โดยนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพของกิจกรรมที่จำเป็นด้วยการใช้แนวคิด Economics of Scale เช่น การใช้นโยบายการสร้างพันธมิตรทางธุรกิจ (Business Alliance) เพื่อใช้ทรัพยากรที่มีอยู่แล้วร่วมกัน (دنوخาคูณพนิชกิจ, 2551)

4. โอกาสการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ดี โอกาสการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ดีจะพิจารณาจากสาเหตุของการเกิดต้นทุนกิจกรรมที่วิเคราะห์ไว้ในหัวข้อก่อนหน้า สร้างเกณฑ์ในการวัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มโอกาสในการเพิ่มผลการปฏิบัติงานที่ต่อเนื่อง (Hansen and Mowen, 2007) ทั้งนี้สาเหตุที่แท้จริงของกิจกรรมในงานวิจัยนี้ซึ่งกำหนดได้ก่อนหน้านั้นอาจมิได้เป็นตัวเดียวกับตัววัดผลการปฏิบัติงาน โดยสอดคล้องกับدنوخาคูณพนิชกิจ (2551) กล่าวว่าสาเหตุที่แท้จริงของกิจกรรมไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับการวัดผลผลิต (Output Measures) และ สาเหตุของการเกิดกิจกรรมก็อาจมิใช่ตัววัดผลผลิต โดยในผลวิจัยได้กำหนดตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานเพื่อนำไปกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานในรูปอัตราส่วนของการดำเนินธุรกิจชุมชนหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง โดยพยายามปรับปรุงอัตราส่วนดังต่อไปนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินกิจกรรม และเพิ่มกำไรได้ในระยะยาว

4.1 ผลิตภัณฑ์บริการท่องเที่ยว : เพิ่มอัตราส่วนจำนวนนักท่องเที่ยวจริงต่อจำนวนนักท่องเที่ยวสูงสุดที่รับได้ในแต่ละครั้ง โดยหากบริหารจำนวนนักท่องเที่ยวให้มีจำนวน

ไม่น้อยเกินไปในแต่ละรอบจะช่วยลดต้นทุนในแต่ละครั้งของการนำเที่ยวได้

4.2 ผลิตภัณฑ์บริการที่พักโฮมสเตย์ : เพิ่มอัตราส่วนกำไรจากการดำเนินงานต่อสินทรัพย์ดำเนินงานเฉลี่ยในปี โดยหากมีการเปรียบเทียบการจ่ายลงทุนทั้งหมดกับรายรับที่ได้ตลอดปีจะสามารถพิจารณา ลดการลงทุนในสินทรัพย์ที่ไม่ก่อรายได้ลงได้

4.3 ผลิตภัณฑ์อาหารทะเลแปรรูปและอาหารสำเร็จรูปประจำวัน : ลดอัตราส่วนจำนวนเศษซากวัตถุดิบต่อจำนวนวัตถุดิบใช้ไป เพิ่มอัตราส่วนจำนวนวัตถุดิบ ที่รับซื้อจากชาวประมงในชุมชนต่อวัตถุดิบทั้งหมดที่จัดซื้อโดยการรับซื้อวัตถุดิบจากชาวประมงในชุมชนจะมีราคาวัตถุดิบต่ำกว่าในท้องตลาด ลดอัตราส่วนจำนวนวัตถุดิบอื่นที่จัดซื้อเพิ่มต่อจำนวนวัตถุดิบที่ผลิตได้เอง โดยการปรับลดความหลากหลายของอาหารสำเร็จรูปเพื่อลดต้นทุนในการผลิตอาหารสำเร็จรูปประจำวันโดยรวม

จากการอภิปรายผลและนำเสนอแนวทางข้างต้น โดยการวิเคราะห์ต้นทุนใช้แนวคิดการบริหารฐานกิจกรรมจะสามารถทำให้โครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC ซึ่งมีการบริหารจัดการการท่องเที่ยวบนฐานชุมชนสามารถใช้ข้อมูลจากแนวคิดดังกล่าวเพื่อลดต้นทุนและสร้างผลกำไรในอนาคตได้ (อิสราภรณ์ พลนารักษ์, 2554) และนำไปสู่ความเป็นเลิศของกิจการ ทั้งนี้สอดคล้องกับตัวชี้วัดความเป็นเลิศของกิจการบางตัวชี้วัด ได้แก่ ประสิทธิภาพด้านต้นทุน และการสร้างข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริง (Brimson, 1991)

### ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลวิจัยข้างต้น สามารถเสนอแนะต่อโครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง ได้ดังนี้

- 1) พิจารณาประยุกต์แนวทางการลดต้นทุนและตัววัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมเพื่อสร้างความสามารถในการทำกำไรที่ยั่งยืนให้แก่โครงการฯ
- 2) ดำรงข้อได้เปรียบทางด้านต้นทุนการรับซื้อวัตถุดิบ
- 3) ลดการลงทุนในสินทรัพย์ที่อำนวยความสะดวกต่อนักท่องเที่ยวจะทำให้การบริการดังกล่าวที่มีต้นทุนในการให้บริการต่ำและให้นักท่องเที่ยวได้เที่ยวตามวิถีชุมชนที่แท้จริง

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้สำเร็จลงได้ด้วยดีต้องขอขอบคุณบุคคลและหน่วยงานที่ให้ความช่วยเหลือและสนับสนุนด้านข้อมูลป้อนสมบัติ เหตุปรารถนา ประชานกรรมการและกรรมการบริหาร

โครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC ทุกท่าน และขอขอบคุณคณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยวและมหาวิทยาลัยบูรพาที่สนับสนุนทุนอุดหนุนการวิจัยตลอดการดำเนินโครงการวิจัยอย่างดียิ่ง

## เอกสารอ้างอิง

- การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย. (2545). **คู่มือแนวทางการจัดการที่พักสัมผัสวัฒนธรรมชนบท (Bann Phak)**. กรุงเทพฯ : การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย
- ดุษฎา คุณพนิชกิจ. (2551). **การวิเคราะห์ต้นทุน**. กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธนาวรรณ สุทธิสว่าง. (2550). **โครงการหมู่บ้านท่องเที่ยว OTOP มุ่งพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวสร้างรายได้ให้กับคนในชุมชนเพิ่มขึ้น** แหล่งที่มาข่าวท่องเที่ยว หนังสือพิมพ์บ้านเมือง <http://www.banmuang.co.th>
- สันติชัย เอื้อจงประสิทธิ์. (2549). **การบริหารท่องเที่ยวเชิงกลยุทธ์**. กรุงเทพมหานคร : นวตสาร.
- อิสราภรณ์ พลนารักษ์. (2544). การบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรม. **วารสารแม่โจ้ปริทัศน์**. 2 (4), 62-65
- อิสราภรณ์ พลนารักษ์. (2554). การประยุกต์ใช้การบริหารฐานกิจกรรมในการบริหารจัดการการท่องเที่ยวบนฐานชุมชน. **รมยสาร**. 9 (2) , 54-67.
- อิสราภรณ์ พลนารักษ์, กมลวรรณ รอดหริ่ง และศิริวรรณ ภิญโญสิริพันธ์. (2556). การบริหารจัดการการท่องเที่ยวบนฐานชุมชนของหมู่บ้านท่องเที่ยว OVC บ้านตลาดล่าง อ.ศรีราชา จ.ชลบุรี. **วารสารวิชาการมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา**. 21(35), 25-46.
- Brimson, J. A. (1991). **Activity Accounting : An Activity-based Costing Approach**. New York: John Wiley & Son.
- Brinker, B.J (ed). (1994). **Handbook of Cost Management**. New York : Warren Gorham Lamont.
- Brewer, P.C., R.H. Garrison and E.W. Noreen. (2010). **Introduction to Managerial Accounting 5<sup>th</sup>ed**, Mcgraw-Hill
- Hansen, D.R. and M.M. Mowen. (2007). **Management Accounting**. Thomson South-Western.
- Horngren, C.T and G. Foster. (1987). **Cost Accounting : A Managerial Emphasis**. 6<sup>th</sup> edition. New Jersey : Prentice-Hall International Inc.
- Mowen, M ., D.R. Hansen and D. Heitger. (2012). **Managerial Accounting : The Cornerstone of Business Decision**, 4<sup>th</sup>ed, Cengage Learning.
- Turney, P. B. B. "Second Generation Architecture" In Brinker, B. (ed). (1994). **Handbook of Cost Management**. New York : Warren Gorham Lamont.