



**การใช้บัญชีต้นทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนการผลิตของเกษตรกร:
กรณีกลุ่มผู้เลี้ยงโคเนื้อ ตำบลไชยสถาน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะ ตำบลสำน จังหวัดน่าน**
**Using cost accounting to improve production efficiency of farmers:
A case study of beef cattle farmers in Chaisathan Subdistrict and
Goat Farmers in San Subdistrict, Nan Province**

อรันพงษ์ หนันไชย^{1*}, อธิปัตย์ สายสูง², ชุติสร เรืองนาราบ³, วุฒิกร สระแก้ว⁴
 Aranphong Thananchai^{1*}, Athipat Saisoong², Chutisorn Ruangnarab³, Wuttikorn Srakaew⁴

^{1,2}สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน

³สาขาการจัดการธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน

⁴สาขาสัตวศาสตร์และประมง คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีการเกษตร มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน

^{1,2}Bachelor of Accountancy Program, Faculty of Business Administration and Liberal Arts,
 Rajamangala University of Technology Lanna Nan

³Bachelor of Business Administration, Faculty of Business Administration and Liberal Arts,
 Rajamangala University of Technology Lanna Nan

⁴Bachelor of Science Program in Animal Science, Faculty of Science and Agricultural Technology,
 Rajamangala University of Technology Lanna Nan

Corresponding author's e-mail: aranphong@rmutl.ac.th^{1}, s_athipat@rmutl.ac.th², chutisorn@rmutl.ac.th³,
 wuttigorn@rmutl.ac.th⁴

Received: May 23, 2025

Revised: June 02, 2025

Accepted: June 10, 2025

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลของการใช้บัญชีต้นทุนในการเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนการผลิตของเกษตรกร
 กลุ่มผู้เลี้ยงโคเนื้อ ตำบลไชยสถาน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะ ตำบลสำน จังหวัดน่าน โดยมุ่งเน้นการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุน การจำแนก

ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ตลอดจนการคำนวณจุดคุ้มทุน เพื่อสนับสนุนการวางแผนการผลิตและการจำหน่ายอย่างมีประสิทธิภาพ งานวิจัยนี้ใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดยศึกษากลุ่มตัวอย่างจากเกษตรกรสมาชิกกลุ่มวิสาหกิจชุมชนจำนวน 47 คน ซึ่งประกอบด้วย กลุ่มผู้เลี้ยงโคเนื้อ ตำบลไชยสถาน จำนวน 32 คน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะ ตำบลสำน จำนวน 15 คน การเก็บข้อมูล ใช้ทั้งข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานโครงการวิจัยฉบับสมบูรณ์ และการสังเกตพฤติกรรมของเกษตรกรในการจัดทำบัญชีต้นทุน ในระหว่างการฝึกอบรมและการนำไปปฏิบัติจริง ผลการวิจัยพบว่า การประยุกต์ใช้บัญชีต้นทุนช่วยให้เกษตรกรสามารถลดต้นทุนเฉลี่ย ในการผลิตได้ร้อยละ 15.3 สำหรับโคเนื้อ และร้อยละ 15.6 สำหรับแพะเนื้อ นอกจากนี้ เกษตรกรสามารถคำนวณจุดคุ้มทุน ได้อย่างแม่นยำ วางแผนการผลิตได้ตรงกับความต้องการของตลาด และมีรายได้รวมเพิ่มขึ้นมากกว่า 3.8 เท่า บัญชีต้นทุนยังส่งเสริม การรวมกลุ่มเพื่อจัดซื้อวัตถุดิบร่วมกัน เพิ่มอำนาจต่อรอง ลดความเสี่ยงด้านราคา และพัฒนาศักยภาพการจัดการอย่างมีระบบ งานวิจัยชี้ให้เห็นว่า บัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตของเกษตรกรรายย่อย และควรได้รับการส่งเสริมในเชิงนโยบายเพื่อสร้างความยั่งยืนในภาคเกษตรกรรม

คำสำคัญ: บัญชีต้นทุน, การจัดการต้นทุน, เกษตรกร, ประสิทธิภาพการผลิต, โคเนื้อและแพะ

Abstract

This research aims to study the effects of applying cost accounting to improve production efficiency and reduce production costs of farmers in the beef cattle farming group in Chaisathan Subdistrict and the goat farming group in San Subdistrict, Nan Province. The study focuses on analyzing cost structures, classifying fixed and variable costs, and calculating the break-even point to support effective production and sales planning. This research employs a qualitative methodology, studying a sample group of 47 community enterprise members, consisting of 32 beef cattle farmers from Chaisathan Subdistrict and 15 goat farmers from San Subdistrict. Data collection involved both secondary data from completed research project reports and observations of farmers' behavior in cost accounting during training sessions and practical implementation. The results indicate that applying cost accounting helped farmers reduce their average production costs by 15.3% for beef cattle and 15.6% for goats. Additionally, farmers were able to accurately calculate their break-even points, plan production aligned with market demand, and increase their total income by more than 3.8 times. Cost accounting also promoted group collaboration for joint procurement of raw materials, enhancing bargaining power, reducing price risks, and developing systematic management capabilities. The study highlights that cost accounting is an effective tool for improving production efficiency among small-scale farmers and should be promoted in policy to foster sustainability in the agricultural sector.

Keywords: cost accounting, cost management, farmers, production efficiency, beef cattle and goats

ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การบริหารจัดการต้นทุนเป็นองค์ประกอบสำคัญที่มีบทบาทโดยตรงต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตและการดำเนิน ธุรกิจที่หลากหลายอุตสาหกรรม โดยเฉพาะภาคเกษตรกรรม ซึ่งพึ่งพาทรัพยากรธรรมชาติ แรงงาน และปัจจัยการผลิตที่มีลักษณะ

ไม่แน่นอนและเปลี่ยนแปลงตามฤดูกาล เกษตรกรจึงจำเป็นต้องมีทักษะในการวางแผนและตัดสินใจบนฐานข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและตรวจสอบได้ เพื่อจัดการต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพและสร้างรายได้ที่ยั่งยืน (Datar & Rajan, 2018)

รัฐบาลไทยให้ความสำคัญกับการพัฒนาเศรษฐกิจฐานรากผ่านโมเดลเศรษฐกิจ BCG (Bio-Circular-Green Economy: BCG) ที่เน้นการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ลดความสูญเสีย และเพิ่มมูลค่าสินค้าเกษตรด้วยองค์ความรู้ เทคโนโลยี และนวัตกรรม (สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2565) โดยเฉพาะเกษตรกรรายย่อย ซึ่งเป็นกลไกหลักของระบบอาหารและเกษตรกรรมไทย โมเดล BCG เน้นการส่งเสริมเกษตรแม่นยำ การพัฒนาทักษะผู้ประกอบการเกษตร และการใช้ข้อมูลเป็นฐานเป็นกลยุทธ์สำคัญในการยกระดับความสามารถในการแข่งขัน และเป็นแนวทางหลักในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจสู่ความยั่งยืนในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2566–2570) อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ กลุ่มเกษตรกรรายย่อยจำนวนมากยังขาดระบบบริหารจัดการต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะในจังหวัดน่าน ซึ่งเกษตรกรเผชิญกับความท้าทายจากต้นทุนวัตถุดิบที่เพิ่มขึ้น ความผันผวนของราคาตลาด และข้อจำกัดด้านข้อมูลและเทคโนโลยี การตัดสินใจด้านการผลิตจึงยังอาศัยประสบการณ์เป็นหลักมากกว่าข้อมูลเชิงตัวเลขที่เป็นระบบ (Drury, 2018) ส่งผลให้ประสิทธิภาพการผลิตและความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวยังไม่เต็มศักยภาพ การจัดทำบัญชีต้นทุน (cost accounting) เป็นระบบบัญชีที่เน้นการบันทึกวิเคราะห์ และจำแนกต้นทุนของกิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์ เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจของผู้ประกอบการ มีบทบาทสำคัญในการช่วยให้เกษตรกรจำแนกต้นทุนคงที่ ต้นทุนผันแปร ค่าต้นทุนจุกจิก และวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการผลิตในระดับฟาร์มได้อย่างถูกต้องนำไปสู่การตัดสินใจที่ลดความเสี่ยงจากความผันผวนของต้นทุนและราคาตลาด รวมทั้งส่งเสริมการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน ได้ดำเนินโครงการเพิ่มศักยภาพการผลิตสัตว์เคี้ยวเอื้องให้สอดคล้องกับเป้าหมายการผลิตที่สูงขึ้น โดยบูรณาการการวิจัยและเทคโนโลยีสู่กลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อตำบลไชยสถาน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะตำบลล้าน จังหวัดน่าน โดยจัดอบรมเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีต้นทุนแก่เกษตรกร เพื่อส่งเสริมการเรียนรู้และประยุกต์ใช้งานจริงในฟาร์ม การศึกษานี้จึงมุ่งวิเคราะห์ผลของการประยุกต์ใช้บัญชีต้นทุนต่อประสิทธิภาพการผลิต โครงสร้างรายได้ และการวางแผนจัดการทรัพยากรของเกษตรกรในพื้นที่เป้าหมาย ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษานี้เป็นข้อมูลจากโครงการวิจัยภาคสนามในจังหวัดน่าน ระหว่างปี พ.ศ. 2566–2567 โดยผู้เขียนมีบทบาทเป็นผู้ร่วมดำเนินการ ผลการวิจัยคาดว่าจะช่วยเติมเต็มองค์ความรู้ด้านการจัดการบัญชีในภาคเกษตรกรรม และเสนอแนะทางเชิงนโยบายในการส่งเสริมการใช้ระบบบัญชีต้นทุนเป็นเครื่องมือพัฒนาศักยภาพของเกษตรกรรายย่อยอย่างยั่งยืน สอดคล้องกับทิศทางการพัฒนาเศรษฐกิจ BCG และเป้าหมายของแผนพัฒนาประเทศ เพื่อเติมเต็มความรู้ดังกล่าว งานวิจัยนี้ตั้งคำถามวิจัยเพื่อสำรวจและวิเคราะห์ประเด็นที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. การใช้บัญชีต้นทุนมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างต้นทุนของเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อ ต.ไชยสถาน และผู้เลี้ยงแพะ ต.ล้าน จ.น่าน อย่างไร
2. การประยุกต์ใช้บัญชีต้นทุนช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการลดต้นทุนเฉลี่ยของเกษตรกรได้มากน้อยเพียงใด
3. การใช้บัญชีต้นทุนส่งผลอย่างไรต่อการวางแผนการผลิต การคำนวณจุกจิก และการจัดการต้นทุนผันแปรของเกษตรกร
4. การจัดทำบัญชีต้นทุนมีผลต่อรายได้รวมของกลุ่มเกษตรกร และการเสริมสร้างศักยภาพในการรวมกลุ่ม เพื่อเพิ่มอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจอย่างไร

5. แนวทางเชิงนโยบายใดเหมาะสมในการส่งเสริมการใช้บัญชีต้นทุนในระดับฟาร์ม เพื่อยกระดับความสามารถในการแข่งขันของเกษตรกรรายย่อยอย่างยั่งยืน

คำถามวิจัยทั้งห้าข้อนี้มุ่งสำรวจองค์ประกอบสำคัญของการใช้บัญชีต้นทุนในภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะในกลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะในจังหวัดน่าน ซึ่งเป็นกลุ่มสำคัญในระบบเศรษฐกิจท้องถิ่น มีเป้าหมายประเมินทั้งประสิทธิภาพการผลิต รายได้ กำไร และปัจจัยแวดล้อมที่ส่งเสริมหรือเป็นอุปสรรคในการใช้ระบบบัญชีต้นทุน รวมทั้งบทบาทของการรวมกลุ่มเกษตรกร

และการสนับสนุนจากภาครัฐเพื่อการใช้เครื่องมือทางบัญชีอย่างยั่งยืน

ด้วยเหตุนี้ งานวิจัยจึงมุ่งสร้างความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับบทบาทของบัญชีต้นทุนในฐานะเครื่องมือบริหารจัดการที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและความสามารถแข่งขันของเกษตรกรในระดับฟาร์ม พร้อมเสนอแนวทางพัฒนานโยบายและมาตรการส่งเสริมที่เหมาะสมกับบริบทท้องถิ่น เพื่อผลักดันการใช้บัญชีต้นทุนอย่างเป็นระบบและต่อเนื่องในภาคเกษตรกรรมไทย

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาผลของการใช้บัญชีต้นทุนต่อการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างต้นทุนของเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อ ต.ไชยสถาน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะ ต.สำน จ.น่าน
2. เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพในการลดต้นทุนเฉลี่ยของเกษตรกรหลังการใช้บัญชีต้นทุน
3. เพื่อศึกษาผลของการใช้บัญชีต้นทุนต่อการวางแผนการผลิต การคำนวณจุดคุ้มทุน และการจัดการต้นทุนผันแปร
4. เพื่อศึกษาผลกระทบของการจัดทำบัญชีต้นทุนต่อรายได้รวมของกลุ่มเกษตรกร และการเสริมสร้างศักยภาพในการรวมกลุ่มเพื่อเพิ่มอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจ
5. เพื่อเสนอแนวทางเชิงนโยบายในการส่งเสริมการใช้บัญชีต้นทุนในระดับฟาร์ม เพื่อยกระดับความสามารถในการแข่งขันของเกษตรกรรายย่อยอย่างยั่งยืน

การทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษานี้จะใช้กรอบแนวคิดของการบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ (Strategic Cost Management: SCM) ซึ่งมีเป้าหมายหลักในการลดต้นทุนการผลิตและเพิ่มประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของฟาร์ม โดยใช้เครื่องมือบัญชีต้นทุนในการคำนวณและติดตามต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างเป็นระบบ เพื่อช่วยในการตัดสินใจทางการเงินอย่างแม่นยำและมีข้อมูลสนับสนุนที่เพียงพอ นอกจากนี้ยังใช้ทฤษฎีการบริหารการเงิน (financial management theory) เพื่อศึกษาผลกระทบที่เกิดจากการลดต้นทุนต่อผลกำไรและรายได้ของฟาร์ม โดยการบริหารจัดการการเงินที่ดีสามารถช่วยให้ฟาร์มเกษตรกรรมมีการเติบโตอย่างยั่งยืน

1. แนวคิดของการบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management)

การบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ เป็นแนวคิดที่มุ่งเน้นการใช้ข้อมูลต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันและเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร โดยการจัดการต้นทุนไม่เพียงแต่ลดค่าใช้จ่าย แต่ยังต้องพิจารณาในการสร้างกลยุทธ์ที่จะทำให้องค์กรสามารถแข่งขันในตลาดได้อย่างยั่งยืนและมีประสิทธิภาพ (Kaplan & Norton, 2001)

1.1 ความสำคัญของการบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ SCM มุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์ต้นทุนที่เกิดขึ้นในกระบวนการทางธุรกิจ และการประยุกต์ใช้ข้อมูลเหล่านั้น เพื่อกำหนดกลยุทธ์ที่เหมาะสมในการลดต้นทุนและเพิ่มประสิทธิภาพ (Shank & Govindarajan, 1993) โดยไม่จำกัดการพิจารณาเฉพาะต้นทุนที่เกิดจากการผลิตสินค้าและบริการเพียงอย่างเดียว แต่ยังคำนึงถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการสร้างมูลค่าเพิ่ม เช่น ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา ต้นทุนการบริการลูกค้า และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนากลยุทธ์ทางการตลาด

1.2 แนวทางการบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์ การบริหารจัดการต้นทุนในเชิงกลยุทธ์มีเครื่องมือหลายอย่างที่สามารถใช้ในการวิเคราะห์และกำหนดกลยุทธ์ เช่น การวิเคราะห์ห่วงโซ่มูลค่า (value chain analysis) ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ทุกขั้นตอนของกระบวนการผลิตสินค้าและบริการเพื่อหาจุดที่สามารถลดต้นทุนหรือเพิ่มมูลค่าได้ (Porter, 1985) อีกทั้งยังมีการใช้เครื่องมือ เช่น การวิเคราะห์ต้นทุน-ปริมาณ-กำไร (cost-volume-profit analysis) และการคำนวณต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing: ABC) ซึ่งช่วยให้สามารถระบุและจัดการต้นทุนที่เกิดจากกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กรได้

อย่างมีประสิทธิภาพ (Kaplan & Cooper, 1998)

1.3 การนำแนวคิด SCM ไปใช้ในภาคธุรกิจ การนำ SCM ไปใช้ในภาคธุรกิจได้แสดงให้เห็นถึงความสำเร็จในการปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงานและการลดต้นทุนในหลาย ๆ อุตสาหกรรม เช่น อุตสาหกรรมการผลิตและบริการ การประยุกต์ใช้ SCM ช่วยให้องค์กรสามารถสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันได้อย่างยั่งยืน โดยการเน้นการลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นและเพิ่มประสิทธิภาพในกระบวนการผลิต และยังช่วยในการเพิ่มคุณค่าให้กับลูกค้าในทุก ๆ ขั้นตอนของการดำเนินธุรกิจ (Shank & Govindarajan, 1993)

1.4 ข้อจำกัดและการพัฒนา SCM แม้ว่า SCM จะเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการช่วยให้ธุรกิจสามารถจัดการต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ยังมีข้อจำกัดที่สำคัญ เช่น ความยากลำบากในการเก็บรวบรวมข้อมูลต้นทุนที่ครบถ้วนและแม่นยำ และความท้าทายในการปรับเปลี่ยนกระบวนการและวัฒนธรรมภายในองค์กรเพื่อให้เหมาะสมกับแนวทาง SCM (Kaplan & Norton, 2001) นอกจากนี้ การนำ SCM ไปใช้ในองค์กรยังต้องมีการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะของพนักงานในการใช้งานเครื่องมือที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสม

2. แนวคิดของการบริหารการเงิน (financial management theory)

การบริหารการเงิน (financial management) เป็นกระบวนการที่สำคัญในการตัดสินใจทางการเงินเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ โดยเน้นการจัดสรรทรัพยากรทางการเงินให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เพื่อให้บริษัทสามารถดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจและบรรลุเป้าหมายได้อย่างยั่งยืน (Ross et al., 2013) ทฤษฎีการบริหารการเงินครอบคลุมหลายแง่มุม เช่น การวางแผนการเงิน การตัดสินใจลงทุน การจัดการความเสี่ยง และการบริหารเงินทุน

2.1 ความสำคัญของการบริหารการเงิน การบริหารการเงินมีบทบาทสำคัญในการรักษาสภาพคล่องของบริษัท การสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ถือหุ้น และการตัดสินใจที่มีผลต่อผลกำไรในระยะยาว (Brigham & Houston, 2019) การบริหารการเงินที่ดีช่วยให้องค์กรสามารถจัดสรรทรัพยากรที่มีจำกัดได้อย่างเหมาะสม และเพิ่มความสามารถในการทำกำไรจากการลงทุน ซึ่งเป็นปัจจัยหลักในการเพิ่มมูลค่าให้กับธุรกิจ

2.2 ทฤษฎีหลักในการบริหารการเงิน ทฤษฎีการบริหารการเงินหลัก ๆ ที่ใช้ในการตัดสินใจทางการเงิน ได้แก่

ทฤษฎีต้นทุนของเงินทุน (cost of capital theory) ซึ่งเน้นการคำนวณต้นทุนของแหล่งเงินทุนต่าง ๆ ที่บริษัทใช้ในการลงทุน เช่น ต้นทุนของหุ้น และต้นทุนของเงินกู้ (Modigliani & Miller, 1958) เพื่อช่วยในการตัดสินใจในการเลือกแหล่งเงินทุนที่มีต้นทุนต่ำที่สุด

ทฤษฎีการลงทุน (investment theory) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเลือกโครงการลงทุนที่สามารถสร้างผลตอบแทนที่สูงที่สุดในระยะยาว โดยใช้เครื่องมือการวิเคราะห์ทางการเงินเช่น อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) อัตราผลตอบแทนจากเงินทุน (ROE) และมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (NPV) เพื่อประเมินความคุ้มค่าของการลงทุน (Ross et al., 2013)

2.3 การบริหารความเสี่ยงทางการเงิน เป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และการควบคุมความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการลงทุน การจัดหาเงินทุน และการดำเนินกิจกรรมทางการเงินต่าง ๆ เช่น ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยหรืออัตราแลกเปลี่ยน (Jorion, 2009) การใช้เครื่องมือในการป้องกันความเสี่ยง เช่น การทำสัญญาฟิวเจอร์สหรือออปชัน เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารความเสี่ยงที่สำคัญในการรักษาความมั่นคงทางการเงินขององค์กร

2.4 การบริหารเงินทุนหมุนเวียน เป็นส่วนสำคัญในการรักษาสภาพคล่องขององค์กร เพื่อให้สามารถชำระหนี้ระยะสั้นและลงทุนในโครงการระยะยาวได้ การบริหารเงินทุนหมุนเวียนที่ดีช่วยลดต้นทุนทางการเงินและเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ (Gitman, 2009)

2.5 ข้อจำกัดและการพัฒนา แม้ว่าแนวคิดการบริหารการเงินจะช่วยให้้องค์กรสามารถตัดสินใจทางการเงินได้ดีขึ้น

แต่ยังมีข้อจำกัดบางประการ เช่น ความไม่แน่นอนของตลาด การเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและการเมืองที่อาจส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของบริษัท การพัฒนาระบบการบริหารการเงินที่สามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยเหล่านี้จึงเป็นความท้าทายสำคัญ

การใช้บัญชีต้นทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตและการเพิ่มรายได้ของเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะในจังหวัดน่าน เป็นการศึกษาที่เชื่อมโยงการบริหารต้นทุนในภาคเกษตรกรรมให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นผ่านการใช้เครื่องมือบัญชีต้นทุน เพื่อให้เกษตรกรสามารถตัดสินใจในการลงทุนและการจัดการทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อนี้สามารถแบ่งออกเป็นการศึกษาในหลายด้าน ได้แก่ การใช้บัญชีต้นทุนในภาคเกษตรกรรมเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต และการวิเคราะห์ผลกระทบของการลดต้นทุนต่อกำไรและรายได้ของฟาร์ม ตลอดจนการส่งเสริมให้เกษตรกรใช้ข้อมูลบัญชีต้นทุนในการวางแผนและตัดสินใจทางธุรกิจอย่างมีระบบ

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การบริหารจัดการต้นทุนในภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะในกลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะในประเทศไทย เริ่มได้รับความสำคัญมากขึ้น เนื่องจากความผันผวนของต้นทุนการผลิตและราคาสินค้าเกษตร ส่งผลต่อรายได้และความมั่นคงทางเศรษฐกิจของครัวเรือนเกษตรกรโดยตรง (ยุภา ชูคำ, 2563) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในพื้นที่ภูมิภาคอย่างจังหวัดน่าน ซึ่งเป็นพื้นที่ที่มีศักยภาพในการเลี้ยงสัตว์แต่ยังขาดระบบการจัดการต้นทุนอย่างเป็นระบบ

งานวิจัยในประเทศ เช่น ชวนนท์ ศรีวาลย์ (2563) และสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตรที่ 12 (2565) พบว่า การใช้บัญชีต้นทุนแบบฟาร์มตัวอย่าง เช่น สมุดบัญชีต้นทุน สมุดรายรับรายจ่าย และสมุดทะเบียนสัตว์ ช่วยให้เกษตรกรสามารถติดตามตัดสินใจ และวางแผนการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะการวิเคราะห์จุดคุ้มทุน และการประเมินต้นทุนต่อหน่วย ซึ่งช่วยให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการผลิตไปในทิศทางที่เหมาะสม

ในบริบทของจังหวัดน่าน กลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะมีจำนวนเพิ่มขึ้นตามนโยบายส่งเสริมอาชีพของภาครัฐ โดยเฉพาะในอำเภอแม่จริม ท่าวังผา และปัว ซึ่งมีการรวมกลุ่มเกษตรกรเป็นวิสาหกิจชุมชนเพื่อเสริมสร้างอำนาจต่อรองทางการตลาด อย่างไรก็ตาม จากรายงานของสำนักงานปศุสัตว์จังหวัดน่าน (2566) พบว่า ยังมีข้อจำกัดในด้านการบันทึกข้อมูลต้นทุน การวิเคราะห์กำไรขาดทุน และการใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อการตัดสินใจ

แนวทางการจัดทำบัญชีต้นทุนจึงสามารถประยุกต์ใช้กับเกษตรกรในจังหวัดน่านได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะโมเดล Activity-Based Costing (ABC) ที่สามารถจำแนกต้นทุนตามกิจกรรมต่าง ๆ เช่น ค่าอาหารสัตว์ ค่ายา ค่าจ้างแรงงาน และค่าสาธารณูปโภค ซึ่งจะช่วยให้เกษตรกรมองเห็นต้นทุนที่แท้จริง และสามารถกำหนดราคาขายได้อย่างเหมาะสม (Kaplan & Cooper, 1998) นอกจากนี้ ความร่วมมือจากหน่วยงานภาครัฐ เช่น กรมส่งเสริมสหกรณ์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน และสำนักงานเกษตรจังหวัดน่าน มีบทบาทสำคัญในการฝึกอบรม ส่งเสริมการใช้บัญชีต้นทุน และพัฒนาเครื่องมือดิจิทัลในการบันทึกข้อมูล เพื่อเพิ่มความแม่นยำและลดภาระของเกษตรกร

การส่งเสริมระบบบัญชีต้นทุนในกลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะในจังหวัดน่าน จึงมีแนวโน้มที่จะช่วยยกระดับการบริหารจัดการฟาร์มได้อย่างยั่งยืน โดยเฉพาะเมื่อมีการรวมกลุ่มและจัดทำบัญชีร่วมกันในระดับวิสาหกิจชุมชน ซึ่งจะช่วยลดต้นทุนรวม เพิ่มอำนาจต่อรอง และขยายโอกาสทางการตลาด ทั้งในระดับจังหวัดและภูมิภาค

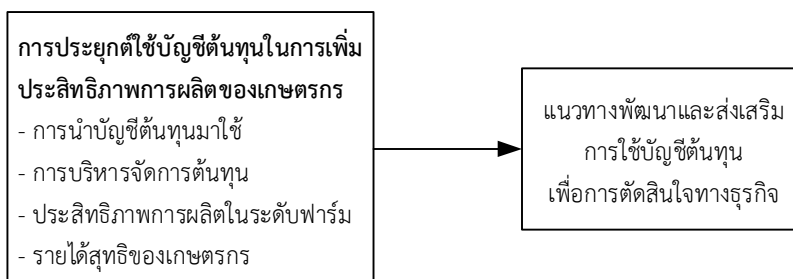
ในมิติของการเลี้ยงสัตว์โดยรวม ต้นทุนและผลผลิตได้รับอิทธิพลจากหลายปัจจัย เช่น ประเภทของสัตว์ แนวทางการจัดการฟาร์ม และสภาพเศรษฐกิจภายนอก ความสามารถในการทำกำไรและประสิทธิภาพขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนการผลิตและผลผลิตที่แตกต่างกันไปตามชนิดสัตว์และระบบฟาร์ม ตัวอย่างเช่น การเลี้ยงโคนม ต้นทุนหลักมักมาจากอาหารสัตว์ แรงงาน และการบำรุงรักษา ขนาดฝูงและสายพันธุ์มีผลต่อประสิทธิภาพและต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญ (Krpálková

et al., 2016) ขณะที่การเลี้ยงสุกร การบริหารจัดการสุขภาพ เช่น การฉีดวัคซีนตามโปรโตคอล มีผลต่อผลผลิตและต้นทุนอย่างชัดเจน (Quezada-Fraide et al., 2021) ส่วนการเลี้ยงแกะ แม้รายได้จากนมและเนื้อจะไม่สามารถครอบคลุมต้นทุนทั้งหมด แต่การจัดการต้นทุนที่มีประสิทธิภาพยังเป็นกุญแจสำคัญในการเสริมสร้างความยั่งยืนทางเศรษฐกิจของฟาร์ม (Oravcová et al., 2021)

โดยภาพรวม การใช้บัญชีต้นทุนที่มีประสิทธิภาพควบคู่กับการจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสม จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตและความสามารถในการทำกำไรของฟาร์มปศุสัตว์ได้ (Wu & Prato, 2006) ซึ่งถือเป็นแนวทางสำคัญที่เกษตรกรต้องนำมาใช้เพื่อรับมือกับความท้าทายและบรรลุความยั่งยืนทางเศรษฐกิจในระยะยาว

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการทบทวน แนวคิด ทฤษฎี รวมถึงการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น รวมทั้งรายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ โครงการเพิ่มศักยภาพการผลิตสัตว์เคี้ยวเอื้องให้สอดคล้องกับเป้าหมายการผลิตที่สูงขึ้น บูรณาการการวิจัยและเทคโนโลยีการผลิตสู่กลุ่มเกษตรกร กลุ่มผู้เลี้ยงโคเนื้อ ตำบลไชยสถาน และกลุ่มผู้เลี้ยงแพะ ตำบลสัน จังหวัดน่าน ทำให้ผู้วิจัยสามารถกำหนดกรอบแนวคิดเพื่อศึกษาการใช้บัญชีต้นทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและลดต้นทุนการผลิตของเกษตรกร ได้กรอบแนวคิดการวิจัยตามภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (qualitative research) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ผลของการใช้บัญชีต้นทุนต่อประสิทธิภาพและลดต้นทุนการผลิตของเกษตรกรรายย่อยในจังหวัดน่าน มีรายละเอียดวิธีดำเนินการวิจัย ดังต่อไปนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างในการวิจัยประกอบด้วยสมาชิกของวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการปศุสัตว์ในพื้นที่จังหวัดน่าน ซึ่งได้รับการคัดเลือกโดยวิธีการเลือกแบบเจาะจง (purposive sampling) จากกลุ่มเกษตรกรที่เข้าร่วมโครงการฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการเรื่อง “การจัดทำบัญชีต้นทุนและการเข้าถึงแหล่งเงินทุน” โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับโครงสร้างต้นทุนและประสิทธิภาพทางการเงินในการดำเนินกิจการ กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด จำนวน 47 คน แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ เกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อ ในพื้นที่ตำบลไชยสถาน อำเภอเมืองน่าน จำนวน 32 คน และเกษตรกรผู้เลี้ยงแพะ ในพื้นที่ตำบลสัน อำเภอเวียงสา จังหวัดน่าน จำนวน 15 คน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยใช้ข้อมูลจาก 2 แหล่งหลัก ได้แก่

2.1 ข้อมูลทุติยภูมิ จากรายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่อง การเพิ่มศักยภาพการผลิตสัตว์เคี้ยวเอื้องให้สอดคล้องกับเป้าหมายการผลิตที่สูงขึ้น บูรณาการการวิจัยและเทคโนโลยีการผลิตสู่กลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อ ตำบลไชยสถาน และกลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงแพะ ตำบลสำน จังหวัดน่าน (วุฒิกิร สระแก้ว และคณะ, 2567) โดยผู้วิจัยได้วิเคราะห์และตีความข้อมูลดังกล่าวใหม่ในมุมมองของบัญชีต้นทุนโดยไม่ได้นำมาดำเนินการสัมภาษณ์หรือเก็บข้อมูลเพิ่มเติมจากเกษตรกรโดยตรง

2.2 ข้อมูลปฐมภูมิ ที่ผู้วิจัยเก็บรวบรวมผ่านการสังเกตพฤติกรรมของเกษตรกร ในระหว่างเข้าร่วมฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการ และติดตามพฤติกรรมการจัดทำบัญชีต้นทุนภายหลังการฝึกอบรมในระดับฟาร์ม

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ดำเนินการในช่วงระหว่างและภายหลังการฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการในหัวข้อ “การจัดทำบัญชีต้นทุนและการหาแหล่งเงินทุนเพื่อสร้างอำนาจทางการเงิน” ซึ่งจัดขึ้นเมื่อวันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2567 ณ ศูนย์เรียนรู้ตำบลสำน อำเภอเวียงสา จังหวัดน่าน ภายใต้โครงการส่งเสริมและพัฒนาศักยภาพเกษตรกร โดยมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน เป็นผู้ดำเนินการ

การเก็บข้อมูลใช้วิธีการสังเกตพฤติกรรมของเกษตรกรในการจัดทำบัญชีต้นทุน ทั้งในระหว่างการฝึกอบรมและภายหลังจากที่เกษตรกรได้นำความรู้ไปประยุกต์ใช้ในระดับฟาร์มจริง ข้อมูลที่เก็บรวบรวมครอบคลุมถึงต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อม โครงสร้างต้นทุนรวม ตลอดจนพฤติกรรมที่เปลี่ยนแปลงไปของเกษตรกรในการตัดสินใจทางการเงินและการวางแผนการผลิต (วุฒิกิร สระแก้ว และคณะ, 2567)

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมได้จะนำมาวิเคราะห์ด้วยวิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (content analysis) โดยการแยกประเด็นเชิงคุณภาพจากข้อมูลที่ได้ ทั้งจากเอกสารและการสังเกตจริง โดยจัดกลุ่มตามประเด็นสำคัญเกี่ยวกับ

- 1) โครงสร้างต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปหลังจากนำบัญชีต้นทุนมาใช้
- 2) ประสิทธิภาพในการลดต้นทุนเฉลี่ยของเกษตรกรหลังการใช้บัญชีต้นทุน
- 3) การวางแผนการผลิตและการคำนวณจุดคุ้มทุน
- 4) การเปลี่ยนแปลงด้านรายได้และพฤติกรรมทางการเงิน
- 5) ศักยภาพของการรวมกลุ่มเกษตรกรเพื่อเพิ่มอำนาจต่อรองในระบบเศรษฐกิจชุมชน

วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ ช่วยให้สามารถเข้าใจบริบทเชิงลึก และสะท้อนผลกระทบของการนำระบบบัญชีต้นทุนไปใช้จริงในระดับชุมชนเกษตรกรรม

ผลการวิจัย

การศึกษานี้มุ่งวิเคราะห์ผลของการใช้บัญชีต้นทุนในกลุ่มเกษตรกรผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะในจังหวัดน่าน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างต้นทุน การลดต้นทุนการผลิต และผลต่อรายได้ของกลุ่มเกษตรกรภายหลังจากการจัดทำบัญชีต้นทุนอย่างเป็นระบบ ผลการศึกษาแบ่งออกเป็น 5 ประเด็นสำคัญ ดังนี้

1. โครงสร้างต้นทุนที่เปลี่ยนแปลงไปหลังจากนำบัญชีต้นทุนมาใช้

จากการเก็บข้อมูลบัญชีต้นทุนของกลุ่มเกษตรกร พบว่า ต้นทุนการผลิตสัตว์เคี้ยวเอื้องประกอบด้วย 2 ประเภทหลัก ได้แก่ ต้นทุนคงที่ (fixed costs) เช่น ค่าเช่าสถานที่ ค่าก่อสร้างคอกสัตว์ ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์การเลี้ยงสัตว์ และต้นทุนผันแปร (variable costs) เช่น ค่าวัตถุดิบอาหารสัตว์ (หญ้า อาหารข้น) ค่ายา ค่าวัคซีน ค่าแรงงานชั่วคราว

ทั้งนี้ พบว่า กลุ่มเกษตรกรสามารถจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนผันแปรมีส่วนเฉลี่ยสูงถึงร้อยละ 70 ของต้นทุนรวม ขณะที่ต้นทุนคงที่อยู่ที่ร้อยละ 30 ได้อย่างชัดเจน ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของอุตสาหกรรมการเกษตรที่มีต้นทุนผันแปรในสัดส่วนสูง โดยเฉพาะในกิจกรรมการเลี้ยงสัตว์ที่ต้องพึ่งพาวัตถุดิบอาหารสัตว์ภายนอก ซึ่งมีราคาผันผวนตามฤดูกาล นำไปสู่การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่แม่นยำมากขึ้น เช่น ลดต้นทุนอาหารสัตว์ที่สูงเกินความจำเป็น

2. ประสิทธิภาพในการลดต้นทุนเฉลี่ยของเกษตรกรหลังการใช้บัญชีต้นทุน

การนำบัญชีต้นทุนมาใช้ ส่งผลให้กลุ่มเกษตรกรสามารถลดต้นทุนเฉลี่ยในการผลิตได้อย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะต้นทุนอาหารสัตว์ ซึ่งเป็นต้นทุนผันแปรหลักของการเลี้ยงสัตว์เคี้ยวเอื้อง โดยพบว่า

ต้นทุนอาหารชั้นสำหรับโคเนื้อลดลงจาก 390 ± 30 บาทต่อกระสอบ เหลือ 280 ± 15 บาทต่อกระสอบ หรือลดลงเฉลี่ย 110 บาทต่อกระสอบ 30 กิโลกรัม

ต้นทุนอาหารชั้นสำหรับแพะเนื้อลดลงจาก 390 ± 30 บาทต่อกระสอบ เหลือ 300 ± 20 บาทต่อกระสอบ หรือลดลงเฉลี่ย 90 บาทต่อกระสอบ 30 กิโลกรัม โดยมีรายละเอียดแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การเปลี่ยนแปลงเมื่อพัฒนารูปแบบการผลิตอาหารและการประกอบสูตรอาหารสำหรับโคเนื้อและแพะ

รายการ	ก่อนเริ่มโครงการ	สิ้นสุดโครงการ	การเปลี่ยนแปลง
โคเนื้อ: ต้นทุนอาหารชั้น/กระสอบ (บาท/30กก.)	390 ± 30	280 ± 15	-110.00
แพะ: ต้นทุนอาหารชั้น/กระสอบ (บาท/30กก.)	390 ± 30	300 ± 20	-90.00

ที่มา: วุฒิกร สระแก้ว และคณะ (2567)

นอกจากนี้ ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยการผลิตลดลงอย่างมีนัยสำคัญ โดยต้นทุนการเลี้ยงโคเนื้อลดลงจาก 15,000 บาทต่อตัว เหลือ 12,700 บาทต่อตัว (ลดลงร้อยละ 15.3) ขณะที่ต้นทุนการเลี้ยงแพะเนื้อลดลงจาก 4,500 บาทต่อตัว เหลือ 3,800 บาทต่อตัว (ลดลงร้อยละ 15.6) ดังแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 การเปลี่ยนแปลงต้นทุนก่อน-หลังการทำบัญชีต้นทุน

รายการ	ก่อนทำบัญชีต้นทุน (บาท/ตัว)	หลังทำบัญชีต้นทุน (บาท/ตัว)	เปลี่ยนแปลง (%)
ต้นทุนโคเนื้อ	15,000	12,700	-15.3%
ต้นทุนแพะเนื้อ	4,500	3,800	-15.6%

ที่มา: วุฒิกร สระแก้ว และคณะ (2567)

3. การวางแผนการผลิตและการคำนวณจุดคุ้มทุน

การใช้ข้อมูลจากบัญชีต้นทุนทำให้เกษตรกรสามารถคำนวณจุดคุ้มทุนได้อย่างแม่นยำ โดยพบว่า ในกรณีโคเนื้อ น้ำหนักขั้นต่ำที่ต้องการเพื่อให้คุ้มทุนอยู่ที่ 400 กิโลกรัมต่อตัว และสำหรับแพะเนื้อ ต้องขุนให้ได้น้ำหนัก 30 กิโลกรัมต่อตัว ข้อมูลจุดคุ้มทุนดังกล่าวช่วยให้เกษตรกรสามารถวางแผนการผลิตและการขายให้ตรงตามความต้องการตลาด และลดความเสี่ยงจากการขาดทุนจากการจำหน่ายก่อนถึงขนาดที่เหมาะสม

4. การเปลี่ยนแปลงด้านรายได้และพฤติกรรมทางการเงิน

ภายหลังการนำระบบบัญชีต้นทุนมาใช้ รายได้รวมของกลุ่มเกษตรกรเพิ่มขึ้นจาก 377,000 บาท เป็น 1,447,349 บาท

หรือเพิ่มขึ้นกว่า 3.8 เท่า โดยรายได้ที่เพิ่มขึ้นเกิดจากทั้งการจำหน่ายผลิตภัณฑ์มีชีวิต การแปรรูปผลิตภัณฑ์ ตลอดจนรายได้จากบริการเสริม เช่น การผสมเทียม ซึ่งการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบก่อนและหลังโครงการแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการบริหารจัดการรายได้ของกลุ่มเกษตรกรที่เพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน ทั้งนี้รายรับที่เกิดขึ้นระหว่างโครงการแบ่งเป็นรายรับที่เกิดจากกลุ่มแพะเนื้อ 487,349 บาท และจากกลุ่มโคนเนื้อ 960,000 บาท โดยมีรายละเอียดแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงรายรับจากโครงการก่อนและหลังการดำเนินโครงการ

รายการ	กลุ่มแพะ		กลุ่มโคนเนื้อ		รวม	
	ก่อน	หลัง	ก่อน	หลัง	ก่อน	หลัง
ผลิตภัณฑ์มีชีวิต (ตัว)	17	162	18	27	35	189
รายรับจากการจำหน่าย (บาท)	17,000	355,849	360,000	860,000	377,000	1,215,849
ผลิตภัณฑ์แปรรูป (ชิ้น)	0	600	0	0	0	600
รายรับจากการจำหน่าย (บาท)	0	60,000	0	0	0	60,000
จำนวนชำแหละ (ตัว)	0	28	0	0	0	28
รายรับจากการจำหน่าย (บาท)	0	71,500	0	0	0	71,500
รายรับเกิดจากหมอมผสมเทียมและอาสา (บาท)	0	0	0	100,000	0	100,000
รายรับทั้งหมด (บาท)	17,000	487,349	360,000	960,000	377,000	1,447,349

ที่มา: วุฒิกร สระแก้ว และคณะ (2567)

5. ศักยภาพของการรวมกลุ่มเกษตรกรเพื่อเพิ่มอำนาจต่อรองในระบบเศรษฐกิจชุมชน

ผลการวิจัยชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นในการส่งเสริมการจัดทำบัญชีต้นทุนในระดับกลุ่มเกษตรกร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดตั้งระบบบัญชีต้นทุนกลาง เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินต้นทุนการผลิตอย่างเป็นระบบและโปร่งใส แนวทางเชิงนโยบายที่สำคัญ คือ การส่งเสริมการฝึกอบรมด้านบัญชีต้นทุนควบคู่กับการถ่ายทอดเทคโนโลยีที่เหมาะสม เพื่อยกระดับทักษะของเกษตรกรในการวางแผนต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ

การมีระบบบัญชีต้นทุนที่ชัดเจนจะช่วยส่งเสริมให้เกษตรกรสามารถรวมกลุ่มกันจัดซื้อวัตถุดิบ เช่น อาหารสัตว์ ในราคาที่เหมาะสม ลดต้นทุนต่อหน่วย เพิ่มอำนาจในการต่อรองกับผู้จัดจำหน่าย และลดความเสี่ยงด้านต้นทุนในระยะยาว ทั้งนี้การสนับสนุนเชิงระบบจากภาครัฐในด้านนโยบาย งบประมาณ และการสนับสนุนทางเทคนิค จะเป็นปัจจัยสำคัญในการเสริมสร้างความเข้มแข็งและความยั่งยืนให้กับกลุ่มเกษตรกรในระยะยาว แนวทางดังกล่าวยังสอดคล้องกับแนวคิดเศรษฐกิจ BCG (Bio-Circular-Green Economy) ซึ่งเน้นการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ การพัฒนาอย่างยั่งยืน และการเสริมสร้างเศรษฐกิจฐานราก โดยการพัฒนาศักยภาพของกลุ่มเกษตรกรผ่านการใช้ข้อมูลต้นทุนอย่างเป็นระบบ จะเป็นกลไกสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจชุมชนให้เติบโตอย่างยั่งยืนและสมดุล

การศึกษาค้นคว้านี้แสดงให้เห็นว่า การนำบัญชีต้นทุนมาใช้ในการบริหารจัดการฟาร์มโคนเนื้อและแพะในจังหวัดน่าน มีผลในเชิงบวกอย่างชัดเจน ทั้งในด้านการลดต้นทุนการผลิต การเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต และการเพิ่มรายได้สุทธิของเกษตรกร โดยเฉพาะการวิเคราะห์ต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปร ตลอดจนการคำนวณจุดคุ้มทุน ช่วยให้เกษตรกรสามารถวางแผนการผลิตให้เหมาะสมกับต้นทุนที่แท้จริงและราคาตลาด

จากข้อมูลบัญชีต้นทุน พบว่า ต้นทุนเฉลี่ยลดลงร้อยละ 15.3 สำหรับโคเนื้อ และร้อยละ 15.6 สำหรับแพะเนื้อ นอกจากนี้ เกษตรกรยังสามารถวางแผนการเลี้ยงและการขายผลผลิตได้ตรงตามความต้องการตลาด ส่งผลให้รายได้จากการจำหน่ายโคเนื้อและแพะเนื้อเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

การอภิปรายผล

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นถึงบทบาทสำคัญของการใช้บัญชีต้นทุนในภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะในบริบทของเกษตรกรรายย่อย ดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างต้นทุนของเกษตรกร

ผลการวิจัยพบว่า เกษตรกรสามารถจำแนกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้อย่างชัดเจน ซึ่งช่วยให้เข้าใจองค์ประกอบของต้นทุนและสามารถบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น สอดคล้องกับแนวคิดของ Datar & Rajan (2018) ที่เสนอว่าการเข้าใจโครงสร้างต้นทุนเป็นพื้นฐานสำคัญของการบริหารต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะในภาคเกษตรกรรมที่ต้นทุนผันแปรมีส่วนสูง เช่น ค่าอาหารสัตว์ (Datar & Rajan, 2018)

2. ประสิทธิภาพในการลดต้นทุนเฉลี่ย

เกษตรกรสามารถลดต้นทุนการผลิตได้อย่างมีนัยสำคัญ (ร้อยละ 15.3 สำหรับโคเนื้อ และร้อยละ 15.6 สำหรับแพะเนื้อ) ซึ่งแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของบัญชีต้นทุนในการช่วยวางแผนและควบคุมต้นทุนผันแปรได้จริง โดยเฉพาะต้นทุนอาหารสัตว์ ซึ่งมีสัดส่วนสูงสุด ผลลัพธ์ดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management) ที่ Kaplan & Norton (2001) และ Shank & Govindarajan (1993) เสนอว่า ข้อมูลต้นทุนควรถูกใช้เป็นเครื่องมือเชิงกลยุทธ์ในการปรับปรุงกระบวนการผลิตและเพิ่มมูลค่า ไม่ใช่เพียงเครื่องมือทางบัญชีแบบรับรู้ผลลัพธ์ย้อนหลังเท่านั้น

3. การวางแผนการผลิตและการคำนวณจุดคุ้มทุน

บัญชีต้นทุนทำให้เกษตรกรสามารถกำหนดน้ำหนักรายจ่ายของสัตว์เลี้ยงเพื่อให้ถึงจุดคุ้มทุนอย่างแม่นยำ ช่วยลดความเสี่ยงจากการขายก่อนถึงขนาดที่ให้ผลตอบแทนเหมาะสม สอดคล้องกับแนวคิดห่วงโซ่คุณค่า (value chain) ที่ชี้ให้เห็นว่าการบริหารต้นทุนในแต่ละกิจกรรมหลัก (เช่น การให้อาหาร การเลี้ยง และการขาย) ส่งผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพโดยรวมของระบบการผลิต (Porter, 1985)

4. ผลกระทบต่อรายได้และศักยภาพการรวมกลุ่ม

การที่เกษตรกรสามารถเพิ่มรายได้รวมมากกว่า 3.8 เท่า บ่งชี้ถึงผลลัพธ์ที่ชัดเจนของการจัดการต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ การรวมกลุ่มเกษตรกรเพื่อจัดซื้ออาหารสัตว์ในราคาต่ำลง เป็นอีกหนึ่งกลไกสำคัญที่ช่วยลดต้นทุนต่อหน่วย สอดคล้องกับข้อเสนอของ Wu & Prato (2006) ที่ระบุว่า การรวมกลุ่มเพื่อจัดการต้นทุนร่วมเป็นกลยุทธ์สำคัญของฟาร์มผสมในชนบท

5. ความสอดคล้องกับนโยบายภาครัฐและแนวคิดการพัฒนาที่ยั่งยืน

ผลการศึกษาเชื่อมโยงกับโมเดลเศรษฐกิจ BCG ของรัฐบาลไทย ที่เน้นเกษตรแม่นยำและการใช้ข้อมูลเป็นฐาน ซึ่งบัญชีต้นทุนสามารถแปลงข้อมูลทางการเงินให้เป็นเครื่องมือวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์ในระดับฟาร์ม สอดคล้องกับ OECD (2021) และสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (2565) ที่ชี้ว่า เครื่องมือการบริหารจัดการต้นทุน เป็นกลไกขับเคลื่อนความยั่งยืนในภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะในบริบทของประเทศไทยกำลังพัฒนาอย่างเช่นประเทศไทย

อุปสรรคและปัจจัยสนับสนุน แม้จะมีผลลัพธ์ที่ชัดเจน แต่โครงการพบอุปสรรคในการดำเนินการ เช่น ความเข้าใจด้านบัญชีของเกษตรกรยังจำกัด ภาระงานในชีวิตประจำวันทำให้การบันทึกข้อมูลไม่สม่ำเสมอ และแรงจูงใจในการใช้บัญชีต้นทุนยังไม่ชัดเจน อย่างไรก็ตาม การอบรมเชิงปฏิบัติการ การติดตามจากผู้เชี่ยวชาญ และบทบาทของผู้นำชุมชนมีส่วนช่วย

อย่างมากในการสร้างแรงจูงใจและส่งเสริมการเรียนรู้ร่วมกัน การสนับสนุนจากภาครัฐและมหาวิทยาลัย เช่น งบประมาณ วิทยากร และการจัดทำแบบฟอร์มบัญชีต้นทุนที่ง่ายต่อการใช้ เป็นอีกหนึ่งปัจจัยสำคัญที่ช่วยลดอุปสรรคและเพิ่มความยั่งยืนของโครงการ ทั้งในแง่ของการเรียนรู้รายบุคคลและการรวมกลุ่มระดับชุมชน

องค์ความรู้ใหม่

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ได้สังเคราะห์องค์ความรู้ใหม่ที่สำคัญในหลายมิติของการบริหารจัดการต้นทุนในภาคเกษตรกรรม โดยเฉพาะกับเกษตรกรรายย่อยในจังหวัดน่าน ผู้วิจัยพบว่า การใช้บัญชีต้นทุนสามารถนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงทั้งเชิงพฤติกรรมและเชิงระบบอย่างเป็นรูปธรรมใน 5 ประเด็นสำคัญ ดังนี้

1. การเข้าใจโครงสร้างต้นทุนและลดต้นทุนผันแปร

เกษตรกรสามารถจำแนกต้นทุนคงที่และต้นทุนผันแปรได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะต้นทุนอาหารสัตว์ซึ่งลดลงได้ถึงร้อยละ 23–28 หลังจากปรับสูตรอาหารด้วยข้อมูลจากบัญชีต้นทุน สอดคล้องกับแนวคิดการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management) ที่เน้นการใช้ข้อมูลต้นทุนเพื่อปรับปรุงกระบวนการผลิตและลดความสูญเสีย (Kaplan & Norton, 2001; Shank & Govindarajan, 1993)

2. การวางแผนการผลิตและการคำนวณจุดคุ้มทุนอย่างแม่นยำ

เกษตรกรสามารถใช้ข้อมูลต้นทุนในการวางแผนเชิงกลยุทธ์ เช่น การกำหนดน้ำหนักเป้าหมายของสัตว์ก่อนจำหน่าย เพื่อให้ได้กำไรสูงสุดและลดความเสี่ยง ซึ่งสะท้อนถึงการใช้ข้อมูลบัญชีในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ (strategic decision making)

3. การเพิ่มรายได้และการสร้างมูลค่าเพิ่มในระบบเศรษฐกิจชุมชน

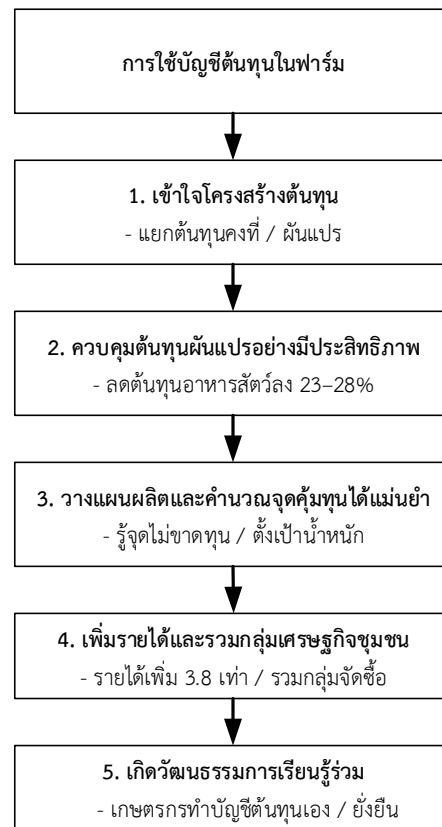
การใช้บัญชีต้นทุนช่วยให้เกษตรกรระบุจุดที่ต้นทุนสูงเกินจำเป็น และต่อยอดไปสู่การแปรรูปผลิตภัณฑ์และบริการเสริม เช่น การผสมเทียม ส่งผลให้รายได้รวมเพิ่มขึ้นกว่า 3.8 เท่า ซึ่งเป็นการยกระดับเศรษฐกิจชุมชนโดยใช้ข้อมูลต้นทุนเป็นฐาน สอดคล้องกับแนวคิดห่วงโซ่มูลค่า (value chain) ของ Porter (1985)

4. การเสริมสร้างการมีส่วนร่วมและวัฒนธรรมการเรียนรู้ร่วมกัน

การที่เกษตรกรลงมือทำบัญชีต้นทุนด้วยตนเอง ส่งผลให้เกิดความรู้สึกรับผิดชอบ ตระหนักถึงความสำคัญของข้อมูล และนำไปสู่การจัดการฟาร์มอย่างยั่งยืนในระยะยาว งานวิจัยชี้ให้เห็นว่า ความรู้ด้านบัญชีไม่จำเป็นต้องจำกัดอยู่ที่นักบัญชี แต่สามารถสร้างผ่านการมีส่วนร่วมในชุมชน

5. การประยุกต์แนวคิดทฤษฎีสู่บริบทจริงในชนบทไทย

การศึกษานี้ถือเป็นการประยุกต์ใช้แนวคิดการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management) และการวิเคราะห์ห่วงโซ่มูลค่า (value chain analysis) ระดับฟาร์มรายย่อยของเกษตรกรในพื้นที่จริง ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ในการใช้แนวคิดทางทฤษฎีในบริบทของเกษตรกรรมฐานรากได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิผล (OECD, 2021) แผนภาพโมเดล (conceptual diagram) สรุปได้ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 แผนภาพมโนทัศน์

คุณค่าทางวิชาการของงานวิจัย นับได้ว่างานวิจัยนี้มีคุณค่าทางวิชาการในหลายมิติ กล่าวคือ เป็นการขยายการประยุกต์ใช้แนวคิดการจัดการต้นทุนเชิงกลยุทธ์ (strategic cost management) และห่วงโซ่คุณค่า (value chain) มาสู่บริบทของเกษตรกรรายย่อยในพื้นที่จริง ซึ่งยังมีงานวิจัยในลักษณะนี้น้อยมากในประเทศไทย อีกทั้งยังเสนอโมเดลกระบวนการเรียนรู้ร่วมแบบมีส่วนร่วมของชุมชน ที่เกิดจากการจัดทำบัญชีต้นทุนด้วยตนเองของเกษตรกร ซึ่งสะท้อนถึงการประยุกต์ใช้แนวคิดบัญชีในเชิงสังคมและการพัฒนาท้องถิ่นอย่างยั่งยืน

ข้อดี

1. เป็นกรณีศึกษาเชิงลึกที่อิงจากข้อมูลจริงจากเกษตรกรกว่า 40 คน
2. ใช้แนวคิดทางทฤษฎีชัดเจน และเชื่อมโยงกับบริบทท้องถิ่นได้ดี
3. เสนอผลการลดต้นทุน เพิ่มรายได้อย่างเป็นรูปธรรม (เช่น รายได้เพิ่ม 3.8 เท่า)
4. ใช้ได้เป็นต้นแบบการจัดการต้นทุนในกลุ่มเกษตรกรรายย่อยอื่น ๆ

ข้อจำกัด

1. ใช้ข้อมูลจากกลุ่มเป้าหมายในจังหวัดเดียว (น่าน) ทำให้ข้อค้นพบอาจยังไม่สามารถอ้างอิงทั่วไปได้ทั้งหมด
 2. ยังไม่มีการวิเคราะห์เชิงปริมาณในระดับที่สามารถทดสอบความสัมพันธ์เชิงสถิติได้
 3. การใช้ข้อมูลการสังเกตอาจมีอคติแฝงจากผู้วิจัย หากไม่มีการตรวจสอบซ้ำ
- อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดดังกล่าวสามารถใช้เป็นแนวทางในการวางแผนการวิจัยในอนาคตได้ต่อไป

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

- 1.1 ควรจัดอบรมเรื่องการจัดทำบัญชีต้นทุนควบคู่กับการฝึกปฏิบัติจริงในฟาร์ม เพื่อให้เกษตรกรสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้อย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง
- 1.2 กลุ่มเกษตรกรควรจัดทำระบบบัญชีต้นทุนร่วม เพื่อใช้เปรียบเทียบต้นทุนระหว่างสมาชิกและร่วมกันหาจุดที่สามารถลดต้นทุนเฉลี่ยได้
- 1.3 ควรส่งเสริมให้เกษตรกรพัฒนาทักษะการใช้เทคโนโลยีพื้นฐาน เช่น แอปพลิเคชันบัญชีต้นทุน หรือโปรแกรม Excel เบื้องต้น เพื่อเสริมการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ
- 1.4 ภาครัฐควรสนับสนุนการจัดตั้งศูนย์เรียนรู้ต้นทุนฟาร์มต้นแบบในระดับตำบล เพื่อขยายผลความรู้สู่เกษตรกรรายอื่น
- 1.5 ควรบรรจุหัวข้อ “บัญชีต้นทุนเกษตรกร” ในหลักสูตรการพัฒนาเกษตรกรของหน่วยงานราชการและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
- 1.6 ควรส่งเสริมให้มีการเชื่อมโยงบัญชีต้นทุนกับระบบสินเชื่อของสถาบันการเงิน เพื่อเพิ่มโอกาสในการเข้าถึงทุนของเกษตรกรที่จัดการต้นทุนได้อย่างโปร่งใส

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

- 2.1 ควรศึกษาการประยุกต์ใช้บัญชีต้นทุนในเกษตรกรรมรูปแบบอื่น เช่น การปลูกพืชหรือประมง เพื่อเปรียบเทียบประสิทธิภาพและความเหมาะสมของแต่ละประเภทกิจการ
- 2.2 ควรวิจัยต่อเนื่องในเชิงปริมาณ เพื่อวิเคราะห์ระดับความสัมพันธ์เชิงสถิติระหว่างการใช้บัญชีต้นทุนกับผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจ เช่น ต้นทุนรวม รายได้ และกำไร
- 2.3 ควรศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการยอมรับและการคงอยู่ของการใช้บัญชีต้นทุนในระยะยาว โดยใช้โมเดลเชิงพฤติกรรม

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณสถาบันการจัดการเทคโนโลยีและนวัตกรรมเกษตร สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) ที่ให้ทุนสนับสนุนการทำวิจัย

เอกสารอ้างอิง

- ขมฉันทน์ ศรีวาลย์. (2563). ระบบบัญชีการเลี้ยงโคเนื้อขุนเพื่อจำหน่าย. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- ยุภา ชูดำ. (2563). การจัดทำบัญชีต้นทุนสำหรับ ประกอบอาชีพการเลี้ยงสัตว์. กองส่งเสริมและพัฒนาการปศุสัตว์ กรมปศุสัตว์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- วุฒิศร สระแก้ว, รัชณี บัวระภา, สุธาทิพย์ ไชยวงศ์, กฤษณธร สินตะละ, เกษา คูหา, และกัญญ์ฐญา จินต์ตนวรกุล. (2567). การเพิ่มศักยภาพการผลิตสัตว์เคี้ยวเอื้องให้สอดคล้องกับเป้าหมายการผลิตที่สูงขึ้น: บูรณาการการวิจัย และเทคโนโลยีการผลิตสู่กลุ่มเกษตรกรกลุ่มผู้เลี้ยงโคเนื้อและแพะ จังหวัดน่าน. รายงานวิจัย. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา น่าน และสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.).

- สำนักงานปศุสัตว์จังหวัดน่าน. (2566). รายงานผลการดำเนินงานส่งเสริมอาชีพผู้เลี้ยงสัตว์ จังหวัดน่าน. สำนักงานปศุสัตว์ จังหวัดน่าน.
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตรที่ 12. (2565). การผลิตและการตลาดแพะรุ่นในพื้นที่ภาคเหนือตอนล่าง 2. กรมปศุสัตว์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. (2565). แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 13 (พ.ศ. 2566–2570). <https://www.nesdc.go.th/the-national-economic-and-social-development-plan/the-thirteenth-plan-2023-2027/>.
- Brigham, E. F., & Houston, J. F. (2019). *Fundamentals of financial management*. Cengage Learning.
- Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2018). *Horngren's cost accounting: A managerial emphasis* (16th ed., Global ed.). Pearson Education.
- Drury, C. (2018). *Management and cost accounting* (10th ed.). Cengage Learning.
- Gitman, L. J. (2009). *Principles of managerial finance* (12th ed.). Prentice Hall.
- Jorion, P. (2009). *Financial risk manager handbook*. John Wiley & Sons.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business school press.
- Krpáľková, L., Cabrera, V. E., Kvapilík, J., & Burdych, J. (2016). Dairy farm profit according to the herd size, milk yield, and number of cows per worker. *Agricultural Economics-Zemедelska Ekonomika*, 62(5), 225–234. <https://doi.org/10.17221/126/2015-AGRICECON>
- Modigliani, F., & Miller, M. H. (1958). The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment. *American Economic Review*, 48(3), 261–297.
- OECD. (2021). *Guidance for a biorefining roadmap for Thailand* (OECD Science, Technology and Industry Policy Papers No. 110). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/60a2b229-en>.
- Oravcová, M., Huba, J., & Margetín, M. (2021). Costs, income and economic efficiency of dairy sheep flocks. *Acta Fytotechnica et Zootechnica*, 24, 98–101. <https://doi.org/10.15414/AFZ.2021.24.MI-PRAP.98-101>.
- Quezada-Fraide, E. A., Peñuelas-Rivas, C. G., Moysén-Albarrán, F. S., Trujillo-Ortega, M. E., & Martínez-Castañeda, F. E. (2021). Desempeño productivo y costos de granjas porcinas con diferentes protocolos de vacunación al virus del PRRS. *Revista Mexicana de Ciencias Pecuarias*, 12(1), 205–216.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jordan, B. D. (2013). *Essentials of Corporate Finance* (9th ed.). McGraw-Hill.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. Free Press.

- Wu, S., & Prato, A. A. (2006). Cost Efficiency and Scope Economies of Crop and Livestock Farms in Missouri. *Journal of Agricultural and Applied Economics*, 38(3), 539–553.
<https://doi.org/10.1017/S1074070800022604>.