

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่องการบัญชีเกษตรกรรม โดยการเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก และเข้าสังเกตการณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทำบัญชี รวมถึงค้นคว้าจากรายงานทางการเงิน และ เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง ของบริษัทที่ทำธุรกิจด้านการเกษตรขนาดใหญ่ จำนวน 6 แห่ง อันประกอบด้วยธุรกิจ 4 ลักษณะ ได้แก่ พืชไร่ พืชสวน สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ และสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ประโยชน์ที่จะได้รับในการศึกษาครั้งนี้ คือ เพื่อทราบถึงข้อแตกต่างระหว่าง แนวทางวิธีปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจเกษตรโดยทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม และ เพื่อเป็นแนวทางในการเตรียมการเพื่อให้พร้อมในการปฏิบัติ เมื่อร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการประกาศใช้ สรุปผลได้ดังนี้

#### 5.1 การเปรียบเทียบการปฏิบัติบัญชีประเด็นการรับรู้รายการสินทรัพย์

แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไปจะรับรู้รายการสินทรัพย์ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต โดยจะบันทึกบัญชีตั้งแต่เริ่มต้นปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์รวมถึงต้นพันธุ์พืชหรือพ่อแม่พันธุ์สัตว์เป็นรายการสินค้ำคงเหลือรวมทั้งหมด ณ ทุกวันที่ในงบดุล

สำหรับแนวปฏิบัติการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม จะรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุล โดยรับรู้รายการครั้งแรกเมื่อเริ่มต้นปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์ และจะบันทึกบัญชีต้นพันธุ์พืชหรือพ่อแม่พันธุ์สัตว์เป็นรายการสินทรัพย์ชีวภาพ จากนั้นจึงรอการตัดจำหน่ายตามอายุการให้ผลผลิตของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ทุกวันที่ในงบดุล และจะบันทึกบัญชีสินค้ำคงเหลือ ณ ทุกวันที่ในงบดุลเฉพาะส่วนที่เป็นผลผลิตทางการเกษตร

การรับรู้รายการสินทรัพย์ ไม่มีความแตกต่างกันเรื่องเวลาในการรับรู้สินทรัพย์ โดยมีการรับรู้ในครั้งแรก และ ทุกวันที่ในงบดุล แต่มีความแตกต่างกันในการบันทึกบัญชี โดยแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจทั่วไปจะรับรู้รายการสินทรัพย์ เป็นสินค้ำคงเหลือรวมกัน แต่แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐาน จะรับรู้รายการสินทรัพย์แยกเป็น สินทรัพย์ชีวภาพ และ ผลผลิตทางการเกษตร

## 5.2 การเปรียบเทียบการปฏิบัติบัญชีประเด็นการวัดมูลค่า

แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจทั่วไปจะใช้ราคาทุนเดิมในการวัดมูลค่า โดยจะใช้ราคาทุนในอดีต บันทึกเป็นต้นทุนในการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด

สำหรับแนวปฏิบัติการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม จะใช้มูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร โดยวัดมูลค่าในวันที่ผลิตสินค้าได้ และ วันสิ้นงวดบัญชี

การวัดมูลค่าทั้งสองแบบ คือการใช้ราคาทุนในอดีต กับ มูลค่ายุติธรรม ซึ่งมีวิธีการวัดมูลค่าที่แตกต่างกันทำให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุน ขึ้นอยู่กับว่า การวัดมูลค่าแบบใดจะแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรสูงหรือต่ำกว่า

## 5.3 การเปรียบเทียบการปฏิบัติบัญชีประเด็นการแสดงรายการในงบการเงิน

แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไปจะแสดงรายการรายได้หรือค่าใช้จ่าย เมื่อมีความชัดเจนว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยจะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิตจากพืชหรือสัตว์นั้นออกไป และจะรับรู้ตามราคาขายหักต้นทุนขาย พร้อมทั้งบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนขั้นต้นในงวดบัญชีนั้น ๆ ณ วันสิ้นงวด

ในงบกำไรขาดทุน สำหรับแนวปฏิบัติการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม จะรับรู้รายได้ที่เกิดจากการรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรก โดยแสดงเป็นรายได้จากมูลค่ายุติธรรมของผลิตผลที่ผลิตได้ และรับรู้กำไรหรือขาดทุนของมูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนแปลงไปของราคา นอกจากนี้ยังต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากมูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนแปลงไปทางกายภาพ และรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของปริมาณสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต ตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด

ในงบดุล มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรที่ใช้วิธีการวัดมูลค่าต่างกันคือราคาทุนในอดีต และ มูลค่ายุติธรรม ซึ่งผลต่างของการวัดค่าทั้ง 2 แบบนี้ จะส่งผลกระทบต่อกำไรขาดทุนทำให้เกิดรายการกำไรหรือขาดทุนจากมูลค่ายุติธรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในกรณีต่างๆ ซึ่งกระทบต่อกำไรสะสมในงบดุล

## 5.4 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม โดยใช้เหตุการณ์บัญชีเดียวกัน จะเห็นได้ว่ามูลค่ายุติธรรมมีผลอย่างมากต่อการวัดมูลค่าและการแสดงฐานะทางการเงิน รวมถึงการประเมิน

ประสิทธิภาพของการจัดการ และแสดงฐานะทางการเงินในงบการเงินของบริษัทในแต่ละงวดของกิจกรรมทางการเกษตร เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมอาจจะมากกว่าหรือน้อยกว่าต้นทุนในอดีตของแต่ละกิจกรรมในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการ

นอกจากนี้ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน อาจมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนในเรื่องความหมายของคำศัพท์ในร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม เช่น สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร กระบวนการหลังการเก็บเกี่ยว หากกิจการไม่มีความเข้าใจอย่างชัดเจนในเรื่องดังกล่าว จะทำให้การรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ผิดจากข้อกำหนดตามร่างมาตรฐาน

อย่างไรก็ตามวิธีการในการวัดมูลค่า เห็นควรที่จะใช้มูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร เพราะเป็นการสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ชีวภาพ และทำให้ได้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรที่สามารถนำไปใช้ตัดสินใจ ทำให้ข้อมูลมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่ามูลค่ายุติธรรมที่ใช้ นั้นสามารถสะท้อนภาพที่แท้จริงของธุรกิจได้หรือไม่

ปัญหาและอุปสรรคในการใช้ร่างมาตรฐานฉบับนี้อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงระบบวิธีการทำงาน และเกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติงานด้านบัญชีมากขึ้น นอกจากนี้ยังอาจพบปัญหาและอุปสรรคในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ เนื่องจากไม่สามารถหาราคากลางเพื่อพิจารณามูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ได้ครอบคลุมทุกประเภทเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ไม่แตกต่างกันมากในแต่ละบริษัทที่มีลักษณะธุรกิจเกษตรประเภทเดียวกัน รวมถึงยังอาจเกิดความไม่ชัดเจนหรือข้อขัดแย้งในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินค้าทางการเกษตรหลายชนิดซึ่งเป็นการผลิตเฉพาะทางของบริษัท ทำให้การใช้มูลค่ายุติธรรมกับต้นทุนการผลิตจริงต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน กลไกการวัดมูลค่ายุติธรรมอาจต้องหาข้อสรุป หรือพิจารณาเป็นรายตัวผลผลิตทางการเกษตรและสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งไม่ใช่เรื่องง่ายในการสรุปและหาบรรทัดฐานในการวัดมูลค่าที่สามารถเห็นพ้องร่วมกันในทุกธุรกิจเกษตร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง กรณีศึกษา “มูลค่ายุติธรรม” จาก IAS41 : การบัญชีเกษตรกรรมของ ลภินี ทักสนพงศากุล (2549) ซึ่งได้สรุปผลงานวิจัยว่า หากต้องมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว ประเทศไทยได้มีความพร้อมหรือมีกลไกต่างๆ ที่ช่วยในการวัดค่าสินทรัพย์ให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ เพราะผู้ถูกสัมภาษณ์มีความกังวลในเรื่องของความน่าเชื่อถือของการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากไม่มีความพร้อม ขาดกลไกที่ทำให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม ขาดตลาดที่มีการซื้อขายสินทรัพย์จริงหรือราคาอ้างอิงที่เหมาะสม นอกจากนี้ผู้ถูกสัมภาษณ์เชื่อว่าการใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วย

มูลค่ายุติธรรมจะมีประโยชน์น้อย และเพิ่มความยุ่งยากในการวัดค่าของสินทรัพย์ทางการเกษตร โดยเฉพาะที่มีอายุสั้นๆ ดังนั้นวิธีการวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในทุกกรณี

นอกจากนี้ยังมีประเด็นของของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น กรณีค่าลิขสิทธิ์พันธุ์เกิดขึ้นซึ่งค่าลิขสิทธิ์เหล่านี้อาจมีมูลค่าที่ไม่สามารถอ้างอิงหรือตรวจสอบได้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาในการยอมรับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนเหล่านี้ในการรวมคำนวณต้นทุน อีกทั้งยังอาจมีความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี เรื่องการประมาณการมูลค่ายุติธรรม รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และการเปิดเผยกลยุทธ์ทางการบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร

ส่วนความเห็นของผู้ใช้งบการเงินทั่วไปนั้นเห็นว่า ต้องการให้งบการเงินของธุรกิจเกษตรเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชี และแสดงฐานะการดำเนินงานที่แท้จริงเพื่อใช้ข้อมูลในการพิจารณาลงทุน โดยก่อนหน้าจะมีการพิจารณาร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ผู้ใช้งบการเงินทั่วไปไม่ได้พิจารณาถึงความแตกต่างของการปฏิบัติด้านบัญชีทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชี แต่เมื่อมีการพิจารณาเรื่องมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรก็ทำให้มองเห็นถึงความสำคัญของการแสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ในธุรกิจเกษตร

## 5.5 ข้อเสนอแนะ

เมื่อจะมีการนำร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม มาประกาศใช้ ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมดังนี้

1. ผู้ศึกษาเห็นด้วยสำหรับการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม ครอบคลุมสินทรัพย์ชีวภาพทุกชนิด เนื่องจากจะทำให้งบการเงินสามารถวัดมูลค่าของกิจการในเชิงเศรษฐกิจได้อย่างแท้จริง สร้างความน่าเชื่อถือต่องบการเงิน และผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลจากงบการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานสากลไปใช้ตัดสินใจได้
2. ผู้ศึกษาเห็นว่าควรพิจารณาข้อจำกัดในการนำมาตราฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม ประกาศใช้ให้ถึงครอบคลุมสินทรัพย์ชีวภาพที่มีอายุน้อยกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น พืชไร่บางชนิด เนื่องจากพบว่าราคาทุนเดิมมีมูลค่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรม
3. เมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม บริษัทจะพบปัญหายุ่งยากเนื่องจากเรื่องของมูลค่ายุติธรรมและการบันทึกบัญชี เนื่องจากเดิมใช้แต่ต้นทุนในอดีตที่ไม่ต้องหาข้อมูลจากภายนอกมาช่วยอ้างอิงในการจัดทำงบการเงิน อย่างไรก็ตาม หากมีการกำหนดราคาตลาดกลางสำหรับสินค้าให้ครอบคลุมทุกประเภท ก็จะช่วยลดปัญหาต่าง ๆ ดังกล่าวลงได้