

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การศึกษาปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ ซึ่งเป็นเป็นโครงการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) เพื่อมุ่งค้นหาปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับเกษตรดังกล่าว ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม โดยกำหนดให้ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อทั้งหมดในประเทศไทยเป็นกลุ่มตัวอย่าง และข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์โดยใช้ร้อยละ และใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ เพื่อทราบถึงปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41)

5.1 สรุปผลการวิจัย

ในปัจจุบันธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อมีการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพโดยใช้ราคาทุน ซึ่งอาจจะมี ความแตกต่างที่ขั้นตอนการบันทึกบัญชี ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ การบันทึก ค่าใช้จ่ายการเลี้ยงไก่เนื้อเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย (หรือเมื่อสิ้นสุดกระบวนการเลี้ยง) และบันทึกค่าใช้จ่ายการเลี้ยงไก่เนื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งประมาณ ร้อยละ 80 ของฟาร์มไก่ปุ๋ยพันธุ์ ฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ และฟาร์มไก่กระทง ใช้วิธีบันทึกค่าใช้จ่าย การเลี้ยงไก่เนื้อเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย (หรือเมื่อสิ้นสุดกระบวนการเลี้ยง)

ผลจากการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ทำให้มีรายการทางการเงินและจำนวนเงินของบางรายการเปลี่ยนแปลงไปดังนี้ ได้แก่ บัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ กำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมทางด้านกายภาพ กำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมทางด้านราคา ต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายเลี้ยงดูไก่ สำหรับอัตราส่วนทางการเงินที่ได้รับผลกระทบจากการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) สามารถจัดประเภทได้ดังนี้ ได้แก่ อัตราส่วนวิเคราะห์สภาพคล่อง (Liquidity ratios) อัตราส่วนความสามารถในการใช้สินทรัพย์ (Activity ratios) อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการเก็บหนี้ (Leverage ratios) และอัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไร (profitability ratios)

จากการวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้กับผู้มีหน้าที่ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อทั้งหมดภายในประเทศแล้ว พบว่ามีปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ ในด้านต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม

- 1) หากธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเลือกใช้วิธีในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ได้แก่ วิธีราคาของไก่ (ไซ) พันธุ์อื่นที่คล้ายกันหลังปรับความแตกต่างแล้ว วิธีราคาเทียบเคียง และวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ซึ่งแต่ละวิธีไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณไว้อย่างชัดเจน โดยอาจจะทำให้แต่ละกิจการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณของแต่ละวิธีข้างต้นขึ้น ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ของแต่ละกิจการ ไม่ได้มาจากรากฐานการคำนวณเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถนำงบการเงินระหว่างกิจการมาเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งขัดกับลักษณะเชิงคุณภาพที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี
- 2) ธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่เนื้อแกว่งตัวมาก
- 3) ธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของไก่เนื้อที่ยังไม่พร้อมขายได้
- 4) ธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 5) ธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่ทราบว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือเพียงพอในการนำเสนอในงบการเงิน
- 6) ปัญหาการกำหนดราคาออนไลน์ค้าหากกิจการนั้นทำธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อแบบครบวงจร อาจกำหนดราคาออนไลน์ให้เกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ
- 7) ธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางราคาของไก่เนื้อเป็นตัวเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

5.1.2 ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

- 1) ผู้ทำบัญชีในธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ ไม่พบว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมว่าจะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากกว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนดังที่ปฏิบัติในปัจจุบัน
- 2) ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อไม่มีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาด
- 3) เกิดความขัดแย้งกับหลักสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีนิติบุคคล ทำให้กิจการต้องทำบัญชี 2 ฉบับ คือทางบัญชี และทางภาษี ซึ่งเกิดความยุ่งยากและค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น
- 4) เกิดความยุ่งยากในการจัดเก็บข้อมูล และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีจำนวนมาก ซึ่งต้นทุนในการเก็บข้อมูลอาจจะไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

- 5) รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากมีรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย
- 6) ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ตัดเป็นต้นทุนขายนั้นบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งปกติมักจะมากกว่าการบันทึกด้วยราคาทุน
- 7) มีการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุนทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม และทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวด
- 8) ระบบบัญชีของกิจการไม่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41)

5.1.3 ปัญหาด้านอื่นๆ

- 1) หากกรณีที่กรมสรรพากรยอมรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การเกษตรแล้ว จะทำให้ภาษีเงินได้ที่ต้องจ่ายให้กรมสรรพากรมีจำนวนที่สูง เนื่องจากจะมีการรับรู้รายการกำไรที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายทุกวันที่ในงบดุล ซึ่งเป็นรายการที่ยังมิได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแก่กิจการจริง ส่งผลให้ผู้ประกอบการอาจมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นและอาจต้องกักเงินเพิ่มเพื่อนำเงินมาชำระภาษี
- 2) ปัญหาความเสี่ยงเรื่องภัยธรรมชาติ และโรคภัยต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งได้มีผู้ประกอบการเสนอในที่ประชุมประชาพิจารณ์ให้มีการทำประกันภัยธรรมชาติและโรคภัยต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ชีวภาพ เพื่อรองรับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น แต่ในปัจจุบันยังไม่มีบริษัทประกันภัยแห่งใดรับทำประกันให้กับความเสี่ยงดังกล่าว จึงส่งผลให้ผู้ประกอบการยังคงต้องแบกรับความเสี่ยง เรื่องภัยธรรมชาติและโรคภัยต่างๆ
- 3) การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้น เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีหน่วยงานใดมารองรับการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งอาจจะเป็นช่องทางให้แก่ผู้ประกอบการที่มีเจตนาจะบิดเบือนข้อมูลในงบการเงิน ทำการตกแต่งงบการเงินโดยใช้ช่องโหว่ดังกล่าว

5.2 ข้อเสนอแนะ

การศึกษามาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ พบว่ามีปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในด้านต่างๆ ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น จึงมีข้อเสนอแนะแก่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย ดังนี้

- 1) จากผลการสำรวจพบว่านักบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเห็นว่าควรมีการจัดอบรมก่อนประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในประเทศไทย ดังนั้น สมาคมฯ ควรจัด

ให้มีการจัดอบรมแก่ผู้ทำบัญชี เพื่อให้ทราบถึงแหล่งที่มาหรือหลักเกณฑ์การคำนวณมูลค่ายุติธรรมในแต่ละวิธี พร้อมยกตัวอย่างอธิบายการคำนวณหามูลค่ายุติธรรม หลักเกณฑ์การคำนวณผลต่างด้านกายภาพและด้านราคาอย่างชัดเจนพร้อมตัวอย่างประกอบการบันทึกบัญชี การแสดงข้อมูลในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ถูกต้อง

2) จากการสำรวจพบว่านักบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ ไม่มีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ดีเพียงพอ และนักบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเห็นว่าควรยืดเวลาการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาประยุกต์ในประเทศไทย ดังนั้นควรจัดให้มีระยะเวลาทดลองใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้นานเพียงพอที่ผู้ทำบัญชีจะเกิดความเข้าใจ และคุ้นเคยในการปฏิบัติ ซึ่งจะนำมาสู่การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ถูกต้อง

3) ผลการสำรวจพบว่าในประเทศไทยยังไม่มีหน่วยงานที่มีความน่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมคือราคาซื้อขายในตลาดซื้อขายคลองในแต่ละช่วงอายุของไก่เนื้อ และนักบัญชีเห็นว่าควรมีหน่วยงานราชการประกาศราคาไก่ในแต่ละช่วงอายุมารับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเพื่อให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่มีความน่าเชื่อถือเพียงพอต่อการนำเสนอในงบการเงิน

4) จากการศึกษาพบว่านักบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีอายุมากกว่า 1 ปี ซึ่งโดยปกติแล้วธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์มีอายุไม่เกิน 1 ปี 4 เดือน และธุรกิจฟาร์มไก่กระตังมีอายุไม่เกิน 55 วัน และจากการทดสอบสมมติฐานพบว่า นักบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเห็นว่าการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจน้อยกว่าการบันทึกด้วยราคาทุน จากการวิเคราะห์ข้อความข้างต้นจะพบว่าการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้ออาจจะทำให้งบการเงินไม่สะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากนัก เพราะฉะนั้นสมาคมฯ อาจพิจารณาทางเลือกที่จะกำหนดให้ธุรกิจภาคการเกษตรที่มีอายุน้อยกว่า 1 ปีไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

5) จากการศึกษา (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เพื่อใช้ในการจัดทำแบบสอบถาม มีเนื้อความไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในบางประการ เช่น นิยามศัพท์ เป็นต้น ดังนั้นก่อนสมาคมฯ จะออกมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวควรมีการทบทวน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ถึงการแปลและเรียบเรียงให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในทุกประเด็น เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดของผู้มีหน้าที่ทำบัญชี รวมถึงบุคคลอื่นที่สนใจ มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้

5.3 งานวิจัยในอนาคต

งานวิจัยฉบับนี้เป็นเพียงการศึกษาปัญหาก่อนการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อเท่านั้น ทั้งยังมีข้อจำกัดหลายประการดังที่กล่าวในบทที่ 1 ซึ่งอาจทำให้ประเด็นปัญหาที่ได้ไม่ชัดเจนมากนัก ดังนั้นหากได้มีการนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประกาศใช้จริงในประเทศไทย ควรมีการวิจัยถึงปัญหาหลังการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อีกครั้ง และควรมีการวิจัยถึงตัวแปรที่ทำให้เกิดปัญหาต่างๆ ขึ้น และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ทำให้เกิดปัญหากับปัญหาต่างๆ เหล่านั้น



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย