

เหตุใดธุรกิจการเกษตรจึงต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ด้วยมูลค่ายุติธรรม

พิมพ์ใจ วีรสุทธากร*

บทนำ

ในปี ค.ศ. 1994 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งในขณะนั้นยังมีชื่อเรียกย่อๆ ว่า IASC ซึ่งปัจจุบันมีชื่อย่อว่า IASB ได้มีมติให้มีการยกร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเกี่ยวกับธุรกิจการเกษตร เพื่อให้มีการพิจารณาถึงประเด็นปัญหาสำคัญที่เกิดขึ้นกับงบการเงินของธุรกิจการเกษตรในขณะนั้นอย่างรอบคอบและเป็นระบบพร้อมทั้งกำหนดแนวทางแก้ไขสำหรับปัญหาดังกล่าว ต่อมาในปี ค.ศ. 1996 คณะทำงานที่ได้รับการแต่งตั้งโดย IASC ได้จัดทำและเผยแพร่ข้อเสนอกี่ยวกับมาตรฐานฉบับดังกล่าวเป็นครั้งแรกเพื่อรับฟังความคิดเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้องทั่วโลก จากนั้นคณะทำงานได้รวบรวมข้อคิดเห็นทั้งหมดที่ได้รับ เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ส่งผลให้ร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรมได้รับอนุมัติจาก IASC ให้เผยแพร่ในฐานะของร่างมาตรฐานการบัญชีในเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1999 โดยมีกำหนดสิ้นสุดการรับฟังข้อคิดเห็นต่อร่างมาตรฐานฉบับภายในวันที่ 31 มกราคม ค.ศ. 2000 ซึ่งจากนั้นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ก็มีผลบังคับใช้ครั้งแรกเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2001 เป็นต้นมา โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงการจัดทำมาตรฐานการบัญชีที่มีความเฉพาะเจาะจงสำหรับแต่ละอุตสาหกรรม ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้งบการเงินของธุรกิจการเกษตรทั่วโลกสามารถเปรียบเทียบกันได้ ทั้งนี้เนื่องจากมีเหตุผลที่สำคัญสามประการดังต่อไปนี้

* คณะอนุกรรมการควบคุมคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประการแรก ก่อนที่จะมีโครงการริเริ่มการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ธุรกิจการเกษตรทั่วโลกต่างก็มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่มีความหลากหลายมาก ด้วยเหตุที่ว่ายังไม่มีแนวทางปฏิบัติที่ได้มาตรฐาน เป็นที่ยอมรับไปทั่วโลก ซึ่งในขณะนั้นสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการเกษตรและการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อันจะเห็นได้จากการที่ IAS 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ไม่ครอบคลุมถึงการกำหนดให้วัดมูลค่าสินค้าคงเหลือในกิจการปศุสัตว์ ผลิตผลทางการเกษตรหรือผลิตผลที่ได้จากการทำป่าไม้ ด้วยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ นอกจากนี้ IAS 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ยังไม่ครอบคลุมถึงป่าไม้หรือทรัพยากรธรรมชาติที่มีการสร้างทดแทนใหม่ได้ที่มีลักษณะเดียวกัน สำหรับ IAS 18 เรื่อง รายได้ นั้นก็ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการเพิ่มจำนวนตามธรรมชาติของฝูงปศุสัตว์ ตลอดจนการเพิ่มขึ้นของผลิตผลทางการเกษตรและผลิตผลที่ได้จากการทำป่าไม้ รวมทั้ง IAS 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน นั้นก็ไม่มีข้อกำหนดใดๆ สำหรับป่าไม้หรือทรัพยากรธรรมชาติที่สร้างทดแทนขึ้นได้เช่นกัน

ประการที่สอง เมื่อพิจารณาจากภาพรวมแล้ว แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจการเกษตรที่ปรับปรุงจัดทำขึ้นโดยหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศนั้น มิได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบ เนื่องจาก “ได้มีการวางแผนระยะยาวไว้ล่วงหน้าแล้วทำตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ แต่เป็นการพัฒนาข้อกำหนดในแต่ละเรื่องขึ้นไปเป็นครั้งๆ ตามความจำเป็นและเร่งด่วนเฉพาะหน้า” ซึ่งเกี่ยวพันกับกิจกรรมทางการเกษตรที่มีความเฉพาะเจาะจงในแต่ละประเทศเท่านั้น

ประการสุดท้าย ลักษณะของกิจกรรมการเกษตรนั้นมีความไม่แน่นอนสูงนำไปสู่การนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่

มีความขัดแย้งกันเองเมื่อกิจการนำวิธีการบัญชีมาใช้ โดยเฉพาอย่างยิ่งในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่ส่งผลจากการแปรรูปทางชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขาย เป็นต้น ซึ่งในแง่ให้เกิดการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบที่สำคัญของสินทรัพย์ชีวภาพ จึงถือเป็นเรื่องที่ยากมากสำหรับนักบัญชีในการใช้วิธีการบัญชีที่อิงกับต้นทุนและการรับรู้ราคาตลาดในอดีตเพื่อวัดมูลค่าและรับรู้รายการดังกล่าว กิจการส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการเกษตรนั้นมักเป็นกิจการที่มีขนาดเล็ก มีความเป็นอิสระ ตลอดจนให้ความสำคัญกับเงินสดและภาษีอากรเป็นหลัก นอกจากนี้ยังเป็นหน่วยธุรกิจที่ดำเนินงานในลักษณะของธุรกิจครอบครัวซึ่งมักจะมีความเห็นว่าคุณไม่จำเป็นต้องวัดทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป¹ ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้เพื่อการตัดสินใจด้านการประเมินผลการดำเนินงานฐานะการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ ตลอดจนรับเพื่อการตัดสินใจด้านการจัดสรรทรัพยากรด้วยเหตุนี้เอง ทำให้มีความเชื่อว่าอาจไม่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อย่างแพร่หลายเท่าใดนัก อย่างไรก็ตาม แม้จะอยู่ในสภาพของของธุรกิจที่มีขนาดเล็ก กิจการที่ประกอบธุรกิจการเกษตรดังกล่าวก็ยังคงมีความต้องการเงินทุนและการสนับสนุนจากภายนอก โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากธนาคารหรือหน่วยงานภาครัฐเช่นกัน และหน่วยงานผู้ให้การสนับสนุนเหล่านั้นต่างก็มีความต้องการใช้ข้อมูลจากงบการเงินมากยิ่งขึ้นทุกขณะ

นอกจากนั้น การที่ระบบการค้าระหว่างประเทศทั่วโลกมีแนวโน้มที่จะผ่อนคลายนโยบายข้อบังคับต่างๆ ตลอดจนการเพิ่มขึ้นของการเข้าไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งการลงทุนในต่างประเทศยังส่งผลโดยตรงให้เกิดการขายขอบเขตและขนาดของกิจกรรมเชิงพาณิชย์ของธุรกิจการเกษตร ซึ่งทำให้เกิดความต้องการงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมากยิ่งขึ้น

¹ “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หมายถึง งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ที่มีได้อยู่ในฐานะที่จะกำหนดให้กิจการต้องจัดทำรายงานตามความต้องการที่เฉพาะเจาะจงของตน” (IASB, 2009, ย่อหน้า 7).

ด้วยเหตุผลนี้เอง ในปี ค.ศ. 1994 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจึงมีมติให้ริเริ่มโครงการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับธุรกิจการเกษตรโดยเฉพาะขึ้น ตลอดจนจัดให้มีการสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับธุรกิจเฉพาะดังกล่าว ซึ่งในขณะนั้น ได้รับผลตอบรับว่าความหลากหลายของกิจกรรมทางการเกษตรนั้นเป็นอุปสรรคประการหนึ่งในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีเพียงชุดเดียวที่สามารถใช้กับธุรกิจการเกษตรได้ทั่วโลก ตลอดจนควรกำหนดให้ใช้หลักการบัญชีที่แตกต่างกันโดยแยกออกเป็นหลักการบัญชีสำหรับกิจกรรมการเกษตรที่มีวงจรผลิตภัณฑ์ระยะสั้นและกิจกรรมการเกษตรที่มีวงจรผลิตภัณฑ์ระยะยาว นอกจากนี้ธุรกิจการเกษตรยังเป็นอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญมากในหลายประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนาและประเทศอุตสาหกรรมใหม่ และสำหรับในบางประเทศธุรกิจการเกษตรนั้นเป็นอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญมากที่สุดอีกด้วย

ด้วยเหตุผลเกี่ยวกับความจำเป็นดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจึงตัดสินใจเดินหน้าโครงการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับธุรกิจการเกษตรต่อไปด้วยความเชื่อมั่นที่ว่ามาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการพัฒนาขึ้นใหม่นั้นจะวิธีปฏิบัติที่หลากหลายครอบคลุมถึงกรณีต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้อง ตลอดจนให้หลักการที่ชัดเจนเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจการเกษตร ซึ่งตลอดระยะเวลาแปดปีที่ผ่านมา นั้น IAS 41 เรื่อง เกษตรกรรม ก็ได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างต่อเนื่องโดยสม่ำเสมอ ซึ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่า ตลอดจนการจัดประเภทรายการ รวมทั้งการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ที่มาและความสำคัญ

ปัจจุบัน กิจกรรมที่ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการเกษตรหลายแห่งในประเทศไทย มีความกังวลใจเกี่ยวกับข้อกำหนดบางประการของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ที่ให้กิจการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องอาจมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ในงบการเงินมูลค่ายุติธรรม ตลอดจนอาจนำไปสู่การตกแต่งงบการเงิน และทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างกิจการเนื่องจากแต่ละกิจการอาจมีวิธีการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่แตกต่างกัน หรือมีความสามารถในการเข้าถึงตลาดซื้อขายคล่องคนละแห่ง ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมของแต่ละกิจการแตกต่างกันหลายท่านอาจเฝ้าสังเกตพบว่า คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีเหตุผลอย่างไรจึงกำหนดให้ธุรกิจการเกษตรเปลี่ยนมารับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ดังนั้นบทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกล่าวถึงสาเหตุของข้อกำหนดดังกล่าว

ข้อสมมติของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

ก่อนที่จะพิจารณาถึงสาเหตุและความสำคัญของการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร เราควรทราบถึงสมมติฐานที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อน ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ได้รับการพัฒนาขึ้นโดยมีสมมติฐานที่สำคัญ 2 ประการหลัก ได้แก่

1. มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินค้าเกษตรและกิจการสามารถหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของตนได้
2. ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่

2.1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว โดยเฉพาะสินทรัพย์ชีวภาพที่ใช้เวลานานในการเจริญเติบโต

2.2 กิจการไม่สามารถให้ความเชื่อถือต่อผลการคำนวณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดหวังเนื่องจากความจำเป็นต้องนำข้อสมมติที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจเป็นอย่างมากมาใช้ในการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดดังกล่าว

2.3 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือก่อนการเก็บเกี่ยว

ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจึงมีข้อสรุปว่าจำเป็นต้องมีข้อยกเว้นเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของมูลค่ายุติธรรมในกรณีที่กิจการไม่สามารถหามูลค่าหรือราคาตลาดอ้างอิงได้

สาเหตุและที่มาของข้อกำหนดให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

การที่มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มีข้อกำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่สัมพันธ์กับกิจกรรมทางการเกษตร ยกเว้นกรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในการรับรู้รายการครั้งแรกนั้น มีสาเหตุดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นสิ่งที่สามารถสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการแปรรูปเชิงชีวภาพได้ดีที่สุด นอกจากนี้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพยังมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงการคาดการณ์ที่เกี่ยวกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของกิจการอีกด้วย

2. มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่สัมพันธ์กับกิจกรรมทางการเกษตร ยกเว้นในกรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในการรับรู้รายการครั้งแรก

เพราะการวัดมูลค่าต่างๆ ที่เกิดขึ้นและมีวัตถุประสงค์ร่วมกันเพื่อบ่งชี้ถึงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นส่วนใหญ่แล้วมีความ

สัมพันธ์น้อยมากกับการแปรรูปเชิงชีวภาพดังกล่าว ตัวอย่างเช่น มีความสัมพันธ์กับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของกิจการในระดับที่น้อยลงไปอีก ตัวอย่างเช่น รูปแบบการเจริญเติบโตของป่าปลูกนั้นมีผลกระทบโดยตรงต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่มีความแตกต่างอย่างมากในเรื่องจังหวะเวลาและรูปแบบในการเกิดขึ้นของต้นทุน เนื่องจากกิจการที่ประกอบธุรกิจการเกษตรต้องมีการปลูกป่าซึ่งใช้วิธีราคาทุนที่อิงข้อมูลจากรายการที่เกิดขึ้นแล้วเป็นหลัก จะไม่มีการรับรู้รายได้เลยจนกระทั่งมีการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายผลผลิตเป็นครั้งแรกของกิจการซึ่งอาจใช้เวลาถึง 30 ปี แต่ในทางกลับกันหากกิจการใช้วิธีการบัญชีที่รับรู้รายการและวัดมูลค่าจากเจริญเติบโตเชิงชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมในปีปลูก กิจการจะวัดมูลค่าและเสนอรายงานเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาดังกล่าวจนกระทั่งถึงการเก็บเกี่ยวครั้งแรก

4. การใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจของผู้ซึ่งบงการเงินมากขึ้น มีความน่าเชื่อถือมากกว่า ส่งเสริมลักษณะเชิงคุณภาพเรื่องการเปรียบเทียบกันได้และความเข้าใจได้ของงบการเงินมากกว่าการใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีต เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

(ก) มีการซื้อขายสินทรัพย์ชีวภาพหลายชนิดในตลาดซื้อขายคล่องด้วยราคาตลาดที่สังเกตได้ ตลาดซื้อขายคล่องดังกล่าวทำให้สามารถวัดมูลค่าความคาดหวังของตลาดที่มีต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ นอกจากนี้การมีตลาดซื้อขายคล่องยังสามารถเพิ่มความน่าเชื่อถือของมูลค่าตลาดซึ่งเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงมูลค่ายุติธรรมได้อีกด้วย

(ข) ในบางครั้งการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนมีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากผลิตภัณฑ์ร่วมและต้นทุนร่วมอาจก่อให้เกิดสถานการณ์ซึ่งไม่สามารถระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นได้ ส่งผลให้เกิดความซับซ้อน

และความไม่เท่าเทียมกันในการปันส่วนต้นทุนระหว่างการแปรรูปเชิงชีวภาพที่ก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่แตกต่างกันได้ การปันส่วนดังกล่าวอาจมีความไม่เท่าเทียมกันมากขึ้นไปอีก ถ้าหากสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวก่อให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้น เช่น กรณีของการออกลูก และกิจการได้นำสินทรัพย์ชีวภาพที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวไปใช้ในกิจกรรมทางการเกษตรของกิจการเอง

(ค) วัฏจักรที่มีความต่อเนื่องและค่อนข้างยาวนาน ซึ่งมีความผันผวนทั้งตัวผลิตภัณฑ์และสภาพแวดล้อมทางการตลาดนั้นเป็นเครื่องบ่งชี้ว่ารอบระยะเวลาบัญชีไม่สามารถแสดงให้เห็นถึงภาพของวงจรที่สมบูรณ์ได้ ดังนั้นการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวด ซึ่งตรงกันข้ามกับการวัดมูลค่าเมื่อเกิดรายการ จึงถือได้ว่ามีนัยสำคัญมากกว่าในการก่อให้เกิดมาตรการวัดผลการดำเนินงานและฐานะการเงินในงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ยังการเก็บเกี่ยวในงวดปัจจุบันมีนัยสำคัญต่อการแปรรูปเชิงชีวภาพทั้งหมดน้อยเพียงใด การวัดมูลค่าการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ที่เกิดจากการเจริญเติบโตและการเสื่อมถอย ณ วันสิ้นงวดก็มิมีนัยสำคัญสูงขึ้นไปเท่านี้ ในกรณีที่กิจการมีรายได้ค่อนข้างสูง และมีวงจรการผลิตที่สั้นตลอดจนมีระบบทางการเกษตรที่มีการควบคุมในระดับสูง ตัวอย่างเช่น การผลิตไก่รุ่นสำหรับนำไปทำไก่อบหรือการผลิตเห็ด ซึ่งการแปรรูปเชิงชีวภาพส่วนใหญ่และกระบวนการเกิดขึ้นภายในระยะเวลาหนึ่งปีนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นดูเหมือนว่าจะมีความคงที่มากยิ่งขึ้น ความคงที่ที่รับรู้ได้ชัดเจนดังกล่าวมิได้เปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ระหว่างมูลค่าตลาดในปัจจุบันและประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ทำให้ความแตกต่างในวิธีการวัดมูลค่ามีนัยสำคัญน้อยลง

(ง) แหล่งที่มาที่แตกต่างกันในการทดแทนพืชและสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นการเกิดขึ้นเองในกิจการหรือการซื้อมาจากแหล่งภายนอก ย่อมก่อให้เกิดต้นทุนที่แตกต่างกันหากกิจการใช้วิธีการคำนวณ อย่างไรก็ดี สินทรัพย์ชนิดเดียวกันควรก่อให้เกิดมูลค่าคาดหวังเกี่ยวกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะเดียวกัน ดังนั้นงบการเงินจะมีลักษณะ

เชิงคุณภาพมากยิ่งขึ้นในการเปรียบเทียบกันทั้งในแง่ความเข้าใจได้ก็ต่อเมื่อมีการวัดมูลค่าและรายงานเกี่ยวกับสินทรัพย์ชนิดเดียวกันโดยใช้เกณฑ์ที่ไม่แตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี มีการอภิปรายอย่างกว้างขวางในหมู่ผู้สนับสนุนให้ใช้วิธีราคาทุน เนื่องจากผู้ที่ให้วาระสนับสนุนวิธีราคาทุนมีเหตุผลว่าวิธีราคาทุนเป็นวิธีที่นำไปสู่การเงินแสดงข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือมากกว่าวิธีมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากราคาทุนเดิมเป็นผลจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้นจึงสามารถให้หลักฐานที่ดีกว่าเกี่ยวกับราคาตลาดในขณะนั้น นอกจากนี้ผู้ที่เกี่ยวข้องยังสามารถต่อรองราคาทุนเดิมได้อย่างอิสระอีกด้วย และที่สำคัญ ผู้สนับสนุนวิธีราคาทุนเชื่อว่าการพิจารณาตัวเลขในงบการเงินที่แสดงไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่กิจการนำเสนอ งบการเงินไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ จะน่าเชื่อถือ โดยตัวเลขดังกล่าวได้มาจากการใช้ดุลยพินิจและสมมติฐานที่ไม่สามารถตรวจสอบได้นั้น อาจทำให้ผู้ซึ่งงบการเงินอาจเข้าใจผิดได้ ผู้สนับสนุนการใช้วิธีราคาทุนเชื่อว่าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมนั้นสามารถแสดงได้ในรูปแบบอื่นที่มีความหลากหลายนอกเหนือจากการแสดงไว้ในรูปแบบของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียวในงบการเงิน

นอกจากนี้ยังมีการแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม กล่าวคือ ราคาตลาดนั้นมักจะมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงจึงไม่เหมาะสมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่า และกิจการจะต้องมีการระมัดระวังมากในการหาข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมทุกครั้งที่มีการนำเสนอ งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของกิจการที่ต้องนำเสนอ งบการเงินระหว่างกาล ตลอดจนผู้ปฏิบัติมีความเข้าใจและถือปฏิบัติตามวิธีราคาทุนเดิมอย่างแพร่หลายมาเป็นเวลานานแล้ว การกำหนดให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมทำให้จำเป็นต้องมีการแก้ไขแม่บทของการจัดทำและนำเสนอ งบการเงินด้วย เพื่อให้คงไว้ซึ่งความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและกิจกรรมอื่นๆ ดังนั้นกิจการจึงควรวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนซึ่งเป็นวิธีการ

วัดมูลค่าที่เที่ยงตรงและสม่าเสมอ และที่สำคัญ ในบางประเทศ ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับสินทรัพย์ชีวภาพบางรายการ ซึ่งในกรณีดังกล่าวนั้นเห็นได้ชัดว่ากิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงระยะเวลาที่มีการเจริญเติบโต ถ้าหากว่าสินทรัพย์ชีวภาพนั้นต้องใช้ระยะเวลาในการเจริญเติบโต เช่นในกรณีของต้นไม้ในป่าปลูก เป็นต้น ประกอบกับการวัดมูลค่ายุติธรรมยังทำให้เกิดการรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิด ซึ่งขัดกับหลักการของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง รายได้ นอกจากนี้ราคาตลาด ณ วันที่ใน งบดุลอาจมิได้ความสัมพันธ์กับราคาที่จะขายสินทรัพย์นั้นได้ ตลอดจนสินทรัพย์ชีวภาพหลายรายการนั้น กิจการยังมีได้ถือไว้เพื่อขายอีกด้วย

ท้ายที่สุดคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้มีข้อสรุปว่ามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ควรมีข้อกำหนดให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรเนื่องจากกิจกรรมทางการเกษตรมีลักษณะและรูปแบบเฉพาะที่แตกต่างจากสินทรัพย์ประเภทอื่น แม้ข้อกำหนดดังกล่าวจะขัดกับหลักการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ก็ตาม อย่างไรก็ตาม องค์กรมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศทราบดีว่าในทางปฏิบัติกิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

กล่าวโดยสรุป เนื่องจากธุรกิจการเกษตรมีความสำคัญมากต่อระบบเศรษฐกิจไทย และเป็นรากฐานที่สำคัญในชีวิตของประชาชนจำนวนมาก ดังนั้นจึงมีความจำเป็นมากที่ควรจะได้จัดให้มีการทำวิจัยทางด้านบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการเกษตรในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับ ความเชื่อถือได้ของมูลค่ายุติธรรม ความชัดเจน

ในการรับรู้รายได้ของธุรกิจการเกษตร การพิสูจน์ว่ามูลค่าที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 40 เรื่อง เกษตรกรรม เป็นจริงในสภาพแวดล้อมของประเทศไทยหรือไม่ ควรแสดงผลของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรไว้ที่ใดในงบการเงิน ตลอดจนสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรหลักของประเทศ ไทยคือ อ้อย มันฝรั่งผลิตภัณฑ์ระยะสั้นหรือระยะยาว พืชไร่ พืชสวน ศึกษาดังวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสม ตลอดจนปัญหาและแนวทางแก้ไขที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในประเทศไทย เพื่อให้ได้มาซึ่งทางออกที่เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายไม่ว่าจะเป็นผู้ปฏิบัติ ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน ตลอดจนหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เพื่อส่งเสริมให้ธุรกิจการเกษตรของไทยเติบโตอย่างยั่งยืนและยาวนาน ตลอดจนมีอนาคตที่สดใสในเวทีโลก

บรรณานุกรม

Accounting Standards Foundation, International Accounting Standards Committee. (2009). A Guide through IFRSs 2009. London: IASC Foundation Publications Department.

Accounting Standards Foundation, International Accounting Standards Committee. (2009). International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2009. London: IASC Foundation Publications Department.

Powling, H., Scott, N., & Timms, C. (2008). International Financial Reporting Standards Certificate Learning Materials. Milton Keynes: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).