

ปัญหาทางด้านวิธีการบัญชีในปัจจุบัน

ตามที่ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย
เกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับโคนมซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งนั้น พบว่าองค์การส่งเสริม
กิจการโคนมแห่งประเทศไทย ใช้วิธีตรวจนับโคคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดและประเมินค่าฝูง
โคตามที่กำหนดขึ้น การบันทึกรายการในระหว่างงวดบัญชีสำหรับรายการอื่นที่เกี่ยวข้องนั้น มี
การบันทึกเพียงบางรายการเท่านั้น จึงมีผลทำให้ไม่สามารถแยกแสดงผลกำไรหรือขาดทุนในแต่ละ
กรณีได้อย่างชัดเจน แต่จะไปแสดงรวมอยู่ในบัญชีกำไรขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคทุกราย
การที่เกิดขึ้นจากการเคลื่อนไหวของโคนมทุกรายการ ซึ่งปัญหาต่างๆพอสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. อ.ส.ค. ไม่ได้บันทึกรายการบัญชีสำหรับรายการโคเกิด ดังนั้น จึงมีผลทำให้ไม่
สามารถแสดงผลกำไรอันเนื่องมาจากโคเกิดระหว่างงวดบัญชีได้

2. การจำหน่ายโคให้เกษตรกรทั่วไป อ.ส.ค. บันทึกรายการบัญชีโดย

เดบิต เงินสดหรือลูกหนี้ XX

เครดิต รายได้จากการขายโค XX

ไม่ได้บันทึกรายการต้นทุนโคที่ขาย แต่จะใช้วิธีปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี
โคปรับปรุงเข้ากับบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโค ดังนั้นจึงไม่สามารถแยกแสดงผล
รายการต้นทุนโคที่ขายไประหว่างงวดและกำไรหรือขาดทุนจากการขายโคระหว่างงวดบัญชีนั้นได้

3. การจำหน่ายโคไปโรงงานเนื้อ อ.ส.ค. ไม่ได้บันทึกรายการบัญชีสำหรับรายการ
นี้เลย แต่จะใช้วิธีปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีโคปรับปรุงเข้ากับบัญชีกำไรหรือขาดทุน
จากการประเมินค่าฝูงโคเช่นเดียวกับการจำหน่ายโคให้กับเกษตรกรโดยทั่วไปจึงมีผลทำให้

3.1 อ.ส.ค. ไม่สามารถแยกแสดงผลรายการต้นทุนโคที่จำหน่ายไปโรงงานเนื้อ
ได้

3.2 อ.ส.ค. ไม่สามารถแยกแสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายโคไป
โรงงานเนื้อออกจากบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคได้

3.3 อ.ส.ค. ไม่ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์เนื้อทั้งหมด เนื่องจากปัจจุบัน อ.ส.ค.
บันทึกการขายเฉพาะการซื้อขายจากโรงงานภายนอกเข้าโรงงานเนื้อเท่านั้น แต่โคที่ อ.ส.ค.
เลี้ยงดูเองแล้วส่งไปแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์เนื้อนั้นไม่ได้บันทึกการขายบัญชี

นอกจากจะไม่ทราบต้นทุนผลิตภัณฑ์เนื้อทั้งหมดแล้ว ยังมีผลทำให้ไม่สามารถประเมินผลการดำเนินงานสำหรับกิจกรรมผลิตภัณฑ์เนื้อได้อย่างชัดเจนอีกด้วย

4. การบริจาคโคให้แก่บุคคลภายนอก อ.ส.ค. ไม่ได้บันทึกบัญชีรายการค่าใช้จ่ายในการบริจาคโคเมื่อมีการบริจาค แต่จะใช้วิธีปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เช่น เดียวกันจึงทำให้ไม่สามารถแยกรายการค่าใช้จ่ายในการบริจาคโคออกมาให้ชัดเจนได้

5. การซื้อโคจากเกษตรกร อ.ส.ค. มีวัตถุประสงค์ในการซื้อเข้ามาที่แตกต่างกันซึ่งสามารถแยกได้ดังนี้

5.1 กรณีซื้อโคมาเลี้ยงเพื่อรีดนมจะบันทึกการบัญชีโดย

เดบิต	ค่าปศุสัตว์	XX
	เครดิต เงินสดหรือธนาคารหรือเจ้าหนี้	XX

5.2 กรณีซื้อโคมาเลี้ยงเพื่อขายจะบันทึกการบัญชีโดย

เดบิต	ค่าพันธุ์สัตว์	XX
	เครดิต เงินสดหรือธนาคารหรือเจ้าหนี้	XX

5.3 กรณีซื้อโคมาเพื่อส่งโรงงานเนื้อจะบันทึกการบัญชีโดย

เดบิต	ซื้อสัตว์มาเพื่อผลิตภัณฑ์เนื้อ	XX
	เครดิต เงินสดหรือธนาคารหรือเจ้าหนี้	XX

อ.ส.ค. ไม่ได้บันทึกบัญชีปศุสัตว์ในบัญชีแยกประเภทแต่จะใช้วิธีปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีโดยปรับปรุงเข้ากับบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโค โคจะนำโคที่ซื้อมาเลี้ยงเพื่อรีดนมและโคที่ซื้อมาเลี้ยงเพื่อขายมาปรับปรุงรวมกัน ซึ่งโคทั้งสองประเภทวัตถุประสงค์ในการซื้อต่างกัน ตลอดจนบัญชีปศุสัตว์ปลายงวดจะได้รับการประเมินค่าจากการตรวจนับ จึงทำให้ไม่สามารถติดตามการเปลี่ยนแปลงของปศุสัตว์ในระหว่างงวดได้

6. โคตาย อ.ส.ค. ไม่ได้บันทึกบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการตายของปศุสัตว์ซึ่งจะถือเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย แต่จะใช้วิธีปรับปรุงรายการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี จึงทำให้ไม่สามารถแยกค่าใช้จ่ายจากผลขาดทุนจากการตายของปศุสัตว์ออกมาได้อย่างชัดเจน

7. บัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคไม่สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์หาสาเหตุเพื่อนำไปใช้ในการบริหารงานได้ อีกทั้งยังไม่สามารถนำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจกรรมการเลี้ยงโคขององค์การได้อีกด้วย เพราะบัญชีกำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคในแต่ละปีจะได้จาก

โคตันงวด	XX	(บาท)
<u>บวก</u> <u>ข้อมูลระหว่างงวด</u>	<u>XX</u>	
	XX	
<u>บวก</u> <u>ค่าเลี้ยงดู</u>	<u>XX</u>	
	XX	
<u>หัก</u> <u>มูลค่าโคจำหน่ายระหว่างงวด</u>	<u>XX</u>	
<u>รวมมูลค่าโคคงเหลือปลายงวด</u>	<u>XX</u>	
<u>มูลค่าโคที่ตรวจนับ</u>	<u>XX</u>	
<u>กำไรหรือขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโค</u>	<u>XX</u>	

ตัวอย่าง กำไร (ขาดทุน) จากการประเมินค่าฝูงโค

	ปี 2524	ปี 2525	ปี 2526	ปี 2527	ปี 2528	ปี 2529
กำไร(ขาดทุน) จากการประเมิน ค่าฝูงโค	4,874,095	(9,390,566)	(6,705,940)	4,918,504.61	5,147,074	5,340,879

8. การตีราคาโคคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด ในปัจจุบัน อ.ส.ค. ใช้วิธีตีราคาโคที่เลี้ยงเพื่อรีดนม (โคถือเป็นสินทรัพย์ถาวร) และโคที่ซื้อมาเลี้ยงเพื่อขาย (โคถือเป็นสินค้าคงเหลือ) โคที่ใช้วิธีประเมินค่าฝูงโควิธีเดิวดังกล่าวคือ จะนำค่าพันธุ์หรือราคาทุน บวก ค่าเลี้ยงดู หักค่าเสื่อมสภาพ ซึ่งมีผลทำให้กำไรหรือขาดทุนจากการขายโค (ถ้าแยกแสดงได้) จะแสดงผลกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ถูกต้องและเนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเลี้ยงดูไม่เหมือนกัน ดังนั้น การใช้วิธีการเดิวก็น่าจะทำให้แสดงยอดคงเหลือหรือมูลค่าปศุสัตว์ของแต่ละประเภทไม่ถูกต้องด้วย

9. ค่าเลี้ยงดูโคภายใน อ.ส.ค. มีสาเหตุหลายประการที่ทำให้ค่าเลี้ยงดูโคซึ่งถือเป็นต้นทุนโคอีกประเภทหนึ่งไม่เหมาะสม ซึ่งสาเหตุดังกล่าวสามารถแยกออกได้ดังต่อไปนี้

9.1 ไม่สามารถหาต้นทุนการเลี้ยงดูที่แท้จริงได้ ปัจจุบันไม่ได้มีการบันทึกข้อมูลเบื้องต้นซึ่งจะเป็นรายละเอียดในการคำนวณการเลี้ยงดูต่อตัวต่อวัน ซึ่งในทางปฏิบัติจะทำการเพียงบันทึกการเบิกจ่ายอาหารสลับเป็นรายงานประจำเดือนโคไม่ได้แยกกิจกรรมการเลี้ยงดูออกเป็นรายฝูงและรายตัว

9.2 ค่าเลี้ยงดูโคใช้ข้อมูลในอดีตที่ได้คำนวณไว้ซึ่งเป็นเวลาผ่านมาเกือบ 10 ปี และค่าเลี้ยงดูที่ใช้เป็นตัวแทนของค่าเลี้ยงดูไม่เหมาะสม เช่น โคอายุ 3-10 ปีค่าเลี้ยงดูจะเท่ากันคือ 3,275 บาท ซึ่งในทางปฏิบัติโคจะกินอาหารที่แตกต่างกันเมื่ออายุต่างกัน ประกอบ

กับราคาอาหารและค่าแรงงานตลอดจนค่าเลี้ยงดูอื่น ๆ มีการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้มที่สูงขึ้นทุกปี

9.3 การตีราคาโคคงเหลือโดยวิธีประเมินมูลค่า ณ วันสิ้นงวดจะใช้วิธีบวกค่าเลี้ยงดูทั้งปี กล่าวคือ หากมีโคคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดพันธุ์เรดซินดี อายุ 18 - 36 เดือน เลี้ยงอยู่ 4 ตัว ค่าเลี้ยงดูต่อตัวเฉลี่ยทั้งปี 2,350 บาท ราคาประเมินจะเท่ากับค่าพันธุ์บวกค่าเลี้ยงดูเฉลี่ยทั้งปีแล้วคูณด้วยจำนวนตัวที่คงเหลืออยู่ ในทางปฏิบัติ โคพันธุ์เรดซินดีทั้ง 4 ตัว อาจจะมีบางตัวซื้อมาระหว่างงวดบัญชีและเลี้ยงดูไม่ตลอดทั้งงวดบัญชี แต่การประเมินจะบวกค่าเลี้ยงดูทั้งปีเป็นต้นทุนของโคแต่ละตัว (ที่เป็นเช่นนี้เพราะ อ.ส.ค. ไม่มีการบันทึกวันเวลาเลี้ยงดูจริงของโคแต่ละตัวตั้งแต่ได้โคมาจนกระทั่งถึงวันสิ้นงวดบัญชีในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นทำให้การประเมินค่าฝูงโค ณ วันสิ้นงวดไม่ถูกต้องซึ่งมีผลทำให้ อ.ส.ค. แสดงข้อมูลโคคงเหลือและกำไรขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคไม่ถูกต้องด้วย

9.4 ค่าเลี้ยงดูโคต่อตัวของแต่ละปีของแต่ละช่วงอายุ อ.ส.ค. จะนำไปบวกเพิ่มเป็นมูลค่าของโคนั้นทุกปีที่คงเหลืออยู่ ซึ่งทำให้มูลค่าของตัวโคสูงขึ้นทุกปี

10 การคิดค่าเสื่อมสภาพโค มีสาเหตุหลายประการที่ทำให้การคิดค่าเสื่อมสภาพโคไม่เหมาะสม ซึ่งจะเป็นผลทำให้ราคาโค ณ วันประเมินสิ้นงวดคลาดเคลื่อน เพราะในการประเมินราคาโค ณ วันสิ้นงวดจะเท่ากับค่าพันธุ์บวกค่าเลี้ยงดูหักค่าเสื่อมสภาพ ซึ่งสาเหตุดังกล่าวสามารถแยกออกได้ดังต่อไปนี้

10.1 การคิดค่าเสื่อมสภาพโคใช้อัตราร้อยละที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากมีการคำนวณราคาซากเท่ากับ 3,000 บาทต่อตัวเมื่อโคหมดสภาพ

แต่ในทางปฏิบัติ ณ ปีที่ 7 ซึ่งเป็นปีที่โคพันธุ์แท้จากต่างประเทศและที่เกิดใน อ.ส.ค. หมดสภาพ ราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่จะเป็นดังนี้

	โคพันธุ์ฟรีเชียนแท้(จากต่างประเทศ)	โคพันธุ์แท้ฟรีเชียน(เกิดในอ.ส.ค.)
5-7ปี		
ค่าโค	9,705	13,793
ค่าเลี้ยงดู	3,275	3,275
ค่าเสื่อม	- 7,788	-4,312
รวมค่าโค	5,192	12,936

หรือ ณ ปีที่ 10 ซึ่งเป็นปีที่โคพันธุ์ลูกผสมและพันธุ์แท้บางพันธุ์หมดสภาพราคาตามบัญชีที่เหลืออยู่จะเป็นดังนี้ คือ

9 ปีขึ้นไป	โคลูกผสมฟรีเซียน	โคพันธุ์แท้ชาฮิวาล	โคพันธุ์ลูกผสมฟรีเซียน
ค่าโค	8,714	9,727	11,420
ค่าเลี้ยงดู	3,275	3,257	3,275
ค่าเสื่อม	- 7,139	-7,801	-8,814
รวมค่าโค	4,796	5,201	5,878

จากสาเหตุดังกล่าวข้างต้นในทางปฏิบัติจะทำให้เกิดผลขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคจำนวนมากในงวดบัญชีที่โคหมดสภาพ

10.3 การคิดค่าเสื่อมสภาพราคาตามบัญชีที่นำมาคิดค่าเสื่อมสภาพของแต่ละปีจะเปลี่ยนไปในทางที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการนำค่าเลี้ยงดูมาบวกเพิ่มในทุกๆปี

10.4 โคพันธุ์ลูกผสมเพศเมียในการคิดค่าเสื่อมสภาพจะใช้อัตรา 10% เมื่ออายุ 3-5 ปี อัตรา 25% เมื่ออายุ 5-7 ปี อัตรา 40% เมื่ออายุ 7-9 ปี และ อัตรา 60% เมื่ออายุ 9 ปีขึ้นไปโดยใช้หลักเกณฑ์การกำหนดจาก

- การพิจารณาการจัดฟาร์ม ณ 10 ปีที่แล้ว
- พิจารณาถึงความเสื่อมของร่างกายโคเมื่อให้ผลผลิต คือ ลูกและน้ำนมในแต่ละช่วงอายุโดยการสังเกตการณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบเลี้ยงดูโคขณะนั้น

ปัญหาคือกาหนดอัตราดังกล่าวขึ้นมาไม่ได้อาศัยหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและไม่ได้มีการพิจารณาแก้ไขให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ในปัจจุบันซึ่งหากอัตราค่าเสื่อมสภาพไม่เหมาะสมก็จะทำให้การตีราคาโคคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดและกำไรขาดทุนจากการประเมินค่าฝูงโคไม่เหมาะสมด้วย