

ปัญหาในทางปฏิบัติจากข้อกำหนดตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม  
ของบริษัทย่อยธุรกิจพืชผลทางการเกษตร  
PRACTICAL PROBLEMS FROM THE ACCOUNTING STANDARDS DRAFT FOR  
THE AGRICULTURAL BUSINESS

พิษณุ กาญจนคลอด

นักศึกษาระดับปริญญาโท สาขาวิชาบัญชี ภาควิชาบัญชี มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

ปิติพัฒน์ ฉัตรอัศวินพัฒน์

รองศาสตราจารย์ภาควิชาบัญชี มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

สันสกฤต วิจิตรเลขการ

อาจารย์ภาควิชาบัญชี มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

## บทคัดย่อ

การศึกษาปัญหาอุปสรรคและแนวทางแก้ไขปัญหาถ้าร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรมถูกบังคับใช้ การศึกษาพบว่าบริษัทที่จะได้รับผลกระทบมีถึงเกือบครึ่งหนึ่งของประชากรที่ศึกษา การวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นปัญหาที่ กิจการของบริษัทย่อยธุรกิจพืชผลทางการเกษตรให้ความสำคัญ ในประเด็นของ ปัญหาในการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทาง กายภาพ ความน่าเชื่อถือของการวัดมูลค่ายุติธรรม ปัญหาในการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงราคา และการกำหนดราคาโอนใน กรณีของกิจการทำธุรกิจครบวงจร การศึกษาชี้ให้เห็นว่าการเปิดช่วงระยะเวลาให้ทดลองประยุกต์ใช้ก่อนการบังคับใช้จริง ผู้ มีส่วนเกี่ยวข้องในทางปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากรและผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายจัดการประชุมเพื่อหา แนวทางปฏิบัติร่วมกัน และการแก้ไขปัญหาราคาโอนของบริษัทในเครือ โดยกรมสรรพากรจะเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญ ในการที่จะต้องมีส่วนเกี่ยวข้อง จะทำให้การบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประสบความสำเร็จ

**คำสำคัญ:** กลุ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ กิจกรรมทางการเกษตร ธุรกิจพืชผลทางการเกษตร

## ABSTRACT

Study on problems and solutions when the draft of accounting standard on agriculture has been enforced. The study found almost half of the population companies will be affected. The difficulty in measure the fair value of agricultural products is a major concern of firms. The issues of physiological changes, the reliability of the measurement at fair value, proving changes in fair value, and transfer pricing within the company group are among those problems. The study suggested that the opening time trial application before actual implementation, conferences of stakeholders, eg. Federation of Accounting Professions, the Revenue Department and other related parties, and resolution in the transfer price that the Revenue Department seems to be an important agency, are important to the success of the standard's implementation.

**Keywords:** Group of Biological Assets, Agricultural Activity, Agricultural Business

## 1. บทนำ

ในปัจจุบันอาจจะกล่าวได้ว่าประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่ออกมารองรับธุรกิจการเกษตร โดยเฉพาะ ส่งผลให้พบปัญหาที่เกี่ยวกับมูลค่าธุรกรรมหาได้ยากและอาจลดความน่าเชื่อถือของงบการเงินอย่างมาก หากต้องกำหนดให้มีการวัดโดยใช้วิธีมูลค่าธุรกรรม เนื่องจากราคาตลาดไม่มีอยู่จริงในหลายๆสถานการณ์ โดยสามารถพบในเรื่องของการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวสาร และผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่าธุรกรรม และการรับรู้กำไร (ขาดทุน) ทันทีที่มีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าธุรกรรมของสินทรัพย์ชีวสารโดยที่ยังไม่ได้จำหน่าย ซึ่งแนวปฏิบัติโดยส่วนใหญ่ของธุรกิจในปัจจุบันมักจะใช้วิธีการรับรู้โดยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าที่ได้รับคืนแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า หรือใช้วิธีราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมพันธุ์สะสม นอกจากนี้ยังพบปัญหาที่ต้องรับภาระภาษีจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอีกด้วย และเมื่อพิจารณาในปัจจุบันพบว่ายังไม่มีหน่วยงานใดมารองรับการวัดมูลค่าธุรกรรมเพื่อใช้ในการอ้างอิงให้เป็นราคาเดียวกัน หากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่มีความพร้อม ทำให้เกิดปัญหาการขาดกลไกและตลาดที่สามารถอ้างอิงให้ได้มาซึ่งมูลค่าธุรกรรม และยังเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรโดยเฉพาะสินทรัพย์ทางการเกษตรที่มีอายุสั้น และเชื่อว่ามูลค่าธุรกรรมหาได้ยาก และไม่มีอยู่จริงสำหรับสินทรัพย์ทางการเกษตรในแต่ละช่วงการเติบโต บทสรุปจากปัญหาดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าธุรกิจการเกษตรในประเทศไทยยังขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลทำให้ข้อมูลทางการบัญชีและรายงานทางการเงินของธุรกิจการเกษตรไม่เป็นที่ยอมรับในระดับระหว่างประเทศไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ และไม่สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องซึ่งจะเป็นผลเสียต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจลงทุนหรือการให้สินเชื่อของผู้ลงทุนหรือผู้ให้กู้ยืมซึ่งจากผลกระทบดังกล่าวส่งผลให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย ได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับเกษตรกร และได้ยกร่างมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรกรขึ้น โดยมีเนื้อหาและสาระสำคัญเช่นเดียวกันกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS)

ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมซึ่งกำหนดให้มีการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่าธุรกรรม

ดังนั้นหากมีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจการเกษตรในประเทศไทยแล้ว บริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรซึ่งเป็นผู้เกี่ยวข้องโดยตรงกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจจะมีปัญหาในทางปฏิบัติ

สำหรับวัตถุประสงค์ของการวิจัยมีดังนี้

1. เพื่อรวบรวมความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการถึงความเป็นไปได้ในการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับเกษตรกรของไทยโดยปัจจุบันเป็นฉบับร่างมาใช้

2. เพื่อสรุปปัญหาต่างๆที่อาจจะเกิดขึ้น รวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับเกษตรกรของไทยโดยปัจจุบันเป็นฉบับร่างมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจการเกษตร

3. เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาและการเตรียมความพร้อมทั้งก่อนและหลังการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับเกษตรกรของไทยโดยปัจจุบันเป็นฉบับร่างมาใช้

สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ได้มีข้อจำกัดของการวิจัยคือ งานวิจัยฉบับนี้ไม่มุ่งเน้นศึกษาเรื่องเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

## 2. ทบทวนวรรณกรรม

การวิจัยครั้งนี้ได้อ้างอิงแนวคิด ทฤษฎีและเอกสารที่เกี่ยวข้องโดยมีประเด็นที่สำคัญดังนี้

### 2.1 ปัญหามาตรฐานการบัญชีไทย

ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทย สุริย์ วงศ์วานิชและคณะ (2547 : 11-12) ได้สรุปความไม่เข้าใจในเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีไทยเกิดจากหลายสาเหตุด้วยกัน โดยเรียงลำดับสาเหตุมีดังนี้

- 1) การขาดตัวอย่างประกอบกรสร้างความรู้เข้าใจ
- 2) การขาดคำอธิบายที่เพียงพอในการทำความเข้าใจ
- 3) เนื้อหาที่มีความซับซ้อนมากเกินไป
- 4) เนื้อหาไม่ชัดเจน

เนื่องจากผลกระทบที่ส่งผลให้ไม่สามารถนำมาตราฐานการบัญชีดังกล่าวมาบังคับใช้ได้จริงซึ่งจะเกี่ยวข้องกับในหลายๆส่วนโดยเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนของการจัดทำมาตรฐานการบัญชี ที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียไม่ทราบขั้นตอนในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีตลอดจนมาตรฐานการบัญชีมีการผลจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards หรือ IAS) เพื่อให้เกิดการยอมรับในระดับสากล

## 2.2 การพัฒนามาตรฐานการบัญชี

บทสรุปจากการศึกษาพบว่าในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีควรมีการพัฒนาให้มาตรฐานการบัญชีมีลักษณะดังต่อไปนี้

1) สะท้อนภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอน่าจะเป็นทางออกของการยอมรับให้มีมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละประเทศโดยอยู่บนพื้นฐานการประเมินผลเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ

2) มีการพัฒนาและปรับปรุงเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจโดยจัดทำให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเนื่องจากภาวะแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาและค่อนข้างมีความรวดเร็ว ส่งผลให้ข้อมูลทางการบัญชีการเงินที่มีประโยชน์จะทำให้ผู้ลงทุนเจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้เสียสามารถตัดสินใจลงทุนได้ดียิ่งขึ้น

3) ต้องสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ของแต่ละประเทศ เพราะความแตกต่างกันในด้านโครงสร้างพื้นฐานทางธุรกิจ วัฒนธรรม ประเพณี ระดับการศึกษา และความเจริญทางเศรษฐกิจส่งผลให้การบัญชีอาจไม่สามารถทำหน้าที่ในการสะท้อนฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานต่อผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้อง

4) มีความยืดหยุ่นในระดับหนึ่งเพื่อจะได้สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับกิจการได้อย่างเหมาะสมโดยคำนึงถึงการสามารถปฏิบัติได้โดยมีต้นทุนไม่สูงเกินกว่าประโยชน์ที่กิจการจะได้รับแต่ไม่ควรระบุทางเลือกไว้มากเกินไปจนเกิดเป็นช่องโหว่ในการตกแต่งงบการเงินได้

## 2.3 การกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกรรม

นักบัญชีจำเป็นต้องเรียนรู้การจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและในขณะเดียวกัน ก็ต้อง

ใช้ความระมัดระวังในการจะไม่เปิดเผยข้อมูลซึ่งอาจจะส่งผลให้องค์กรเสียโอกาสในการแข่งขันทางธุรกิจไป การคำนึงถึงสภาพแวดล้อมโดยเฉพาะอย่างยิ่งสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ดังจะเห็นได้ว่าในปัจจุบันการนำแนวคิดเรื่องมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) มาใช้อย่างเต็มรูปแบบ ในร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกรรม ซึ่งร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ้างอิงมาจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกรรม (Agriculture) ในทางปฏิบัติ แม่บทการบัญชีของไทยกำหนดการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ โดยแบ่งเป็นเกณฑ์การวัดมูลค่า 4 เกณฑ์ได้แก่ ราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าปัจจุบันและมูลค่าที่จะได้รับ โดยสำหรับเกณฑ์การวัดมูลค่าที่จะได้รับอาจแสดงมูลค่าด้วย ราคาขายสุทธิ หรือมูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ทั้งนี้สำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมสามารถกำหนดได้จากมูลค่าที่จะได้รับ (Realization Value) ซึ่งเป็นมูลค่าสินทรัพย์ที่กำหนดขึ้นจากจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขาย สัดส่วนมูลค่านี้อาจแสดงมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นจำนวนเงินที่สามารถแลกเปลี่ยนสินทรัพย์อันเป็นรายการที่เกิดขึ้นระหว่างบุคคลที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนโดยมีการต่อรองที่เป็นอิสระและไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกัน โดยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้หักค่าใช้จ่าย ณ วันที่ขาย เช่น ค่านายหน้า ค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ เป็นต้น และอาจกำหนดมูลค่ายุติธรรมจาก ราคาตลาดปัจจุบันที่เป็นตลาดซื้อขายคล่อง ราคาตลาดล่าสุด ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ราคาเทียบเคียงราคาตลาด มูลค่าปัจจุบันสุทธิและราคาทุน

## 2.4 การวัดมูลค่ากับการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและการเปลี่ยนแปลงด้านราคา

อาจกล่าวได้ว่าการรับรู้รายการของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรจะเหมือนกับการรับรู้รายการของสินทรัพย์โดยทั่วไป โดยกิจการต้องมีการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

- 1) กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต
- 2) มีความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
- 3) สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

เมื่อมีการรับรู้รายการแล้ว สินทรัพย์ชีวภาพควรมีการวัดค่าสำหรับการบันทึก ณ วันที่มีการรับรู้เริ่มแรก และแต่ละวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพ ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นนี้จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

การรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายและจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าสินทรัพย์ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องมีการรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิประจำงวด ทั้งนี้โดยผลจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาซึ่งสามารถพิจารณาได้จากตัวอย่างดังต่อไปนี้ ในต้นปี 2555 บริษัท MASP การเกษตร จำกัด มีการซื้อโคนม 2 ตัว อายุ 3 ปี ราคา 2,000 บาท และอายุ 4 ปีราคา 3,000 บาท รวม 5,000 บาท ระหว่างปีมีค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูโคนมทั้งค่าอาหาร ค่ายาและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวม 3,000 บาทแต่ทั้งนี้โคนมทั้ง 2 ตัวยังไม่ได้ให้น้ำนมโดย ณ ปลายปี 2555 มูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของโคนมอายุ 3 ปีเท่ากับ 2,500 บาท อายุ 4 ปีเท่ากับ 3,500 บาท และอายุ 5 ปีเท่ากับ 4,000 บาท จึงสามารถสรุปการรับรู้ผลกำไรที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมด้านกายภาพเท่ากับ 2,500 บาท ( อายุ 3 ปีไป 4 ปี = 3,500-2,000 + อายุ 4 ปีไป 5 ปี = 4,000-3,000 ) และกำไรที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมด้านราคาเท่ากับ 1,000 บาท ( ราคาเพิ่มขึ้นของอายุ 3 ปี = 2,500-2,000 + ของอายุ 4 ปี = 3,500-3,000 )

### 3. วิธีการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณโดยรวบรวมข้อมูลดังนี้

- 1) ข้อมูลทุติยภูมิ ที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านี้ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับ(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม รวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 แนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

- 2) ข้อมูลปฐมภูมิ ที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านี้ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลแหล่งที่มาและการพัฒนา(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งรวบรวมโดยการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) และใช้วิธีการสัมภาษณ์เจาะลึก (In-Depth Interview) กับกลุ่มเป้าหมาย

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาในครั้งนี้ ได้แก่ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ตั้งแต่ตลาดเปิดดำเนินการจนถึงปี พ.ศ. 2553 ที่อยู่ในหมวดธุรกิจการเกษตรจำนวนทั้งสิ้น 20 บริษัทการศึกษาครั้งนี้ศึกษาจากประชากรทั้งหมดโดยมีตัวแทนเป็นผู้ตอบแบบสอบถามของแต่ละบริษัทได้แก่ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการ

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาได้จากการรวบรวมข้อมูลประกอบด้วย

- 1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในหมวดธุรกิจการเกษตรกับประเภทของสินค้าเกษตร

- 2) ข้อมูลแนวทางปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในหมวดธุรกิจการเกษตร

- 3) ปัญหาและอุปสรรคกับความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ(ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

- 4) แนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

5) การสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการ ในหัวข้อ แนวทางการแก้ไขปัญหากับความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย

1) คำถามปลายเปิด (Open-ended Response Questions) เป็นคำถามที่เปิดโอกาสซึ่งใช้ให้ผู้ตอบได้แสดงความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระ ซึ่งใช้สำหรับการสัมภาษณ์ และนำมาใช้ในบางส่วนของแบบสอบถาม

2) คำถามปลายปิด (Close-ended Response Questions) สำหรับใช้ในแบบสอบถามโดยลักษณะของคำถามเป็นคำถามที่มีโครงสร้าง (Structured Question) ให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบเป็นลำดับขั้นแต่ละข้อ

**การวิเคราะห์ข้อมูลเป็นการนำแบบสอบถามที่ได้ทำการตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูลมาดำเนินการดังต่อไปนี้**

1) การลงรหัส (Coding) โดยนำแบบสอบถามมาลงรหัสตามที่ได้กำหนดรหัสไว้ล่วงหน้าสำหรับแบบสอบถามที่เป็นแบบปลายปิด (Closed ended) ส่วนแบบสอบถามที่เป็นแบบปลายเปิด (Opened ended) จะนำมาทำการจัดกลุ่มคำตอบที่ได้

2) การประมวลผลข้อมูล การศึกษาครั้งนี้ได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ โดยกำหนดแนวทางการวิเคราะห์โดยสำหรับคำถามในแบบสอบถามที่เป็นคำถามในแบบสอบถามจะมีการพัฒนาจากการทบทวนวรรณกรรมเช่นเดียวกัน ดังนั้นคำถามดังกล่าวจะมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ในการวิเคราะห์ข้อมูล และทำการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของแบบสอบถาม (Reliability Analysis) ด้วยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์

#### 4. ผลการวิจัย

แนวโน้มจากงบการเงินของกิจการที่ประกอบธุรกิจการเกษตรไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งอาจจะส่งผลต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลที่ได้จากงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจที่ผิดพลาด ด้วยเหตุนี้ทางสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย จึงได้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง “การบัญชีเกษตรกรรม” ขึ้นซึ่ง

เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง การเกษตร (IAS No.41 “Agriculture”) เพื่อให้ธุรกิจการเกษตรในประเทศไทยมีแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ใน การศึกษานี้ได้เก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิเกี่ยวกับความเป็นมาและแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกษตรกรรมของสถาบันวิชาชีพการบัญชีต่างประเทศ จากผลการวิจัย หนังสือ บทความ วารสาร การค้นหาข้อมูลจาก อินเทอร์เน็ต และข้อมูลที่ได้จากหน่วยงานราชการต่างๆ ไปใช้เป็นข้อมูลในเบื้องต้นและเป็นแนวทางในการจัดทำแบบสอบถาม ส่วนข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามได้รวบรวมทั้งหมด จากกลุ่มประชากรเป็นการเลือกแบบ เฉพาะเจาะจง (Purposive Sampling) ซึ่งเป็นกลุ่มธุรกิจการเกษตรเนื่องจากเป็นผู้เกี่ยวข้องโดยตรงกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หากมีการประกาศใช้ในอนาคต โดยผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการของบริษัทที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่อยู่ในหมวดธุรกิจการเกษตรจำนวนทั้งสิ้น 20 บริษัท โดยผู้วิจัยได้แบ่งประเภทสินค้าเกษตรออกเป็น 3 หมวดด้วยกันได้แก่ หมวดที่ 1 พืช ไร่ และพืชสวน หมวดที่ 2 ปศุสัตว์และสัตว์ปีก และหมวดที่ 3 สัตว์น้ำ ยกเว้นบริษัทเจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) มีการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้ง 3 หมวด เนื่องจากเป็นบริษัทที่มีการดำเนิน ธุรกิจที่มีกิจกรรมทางการเกษตรที่หลากหลาย ในการเก็บข้อมูลจะเน้นสอบถามผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องรับผิดชอบกับการเตรียมการสำหรับ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม และทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายและสรุปลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถาม สำหรับการศึกษานี้ ได้มีข้อจำกัดของการวิจัยคือ งานวิจัยฉบับนี้ไม่มุ่งเน้นศึกษาเรื่องเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งในประเทศไทยเงินอุดหนุนจากรัฐบาลจะให้แก่เกษตรกรรายย่อย และทั้งนี้รัฐบาลไม่มีนโยบายให้เงินอุดหนุนแก่ธุรกิจขนาดใหญ่ โดยเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยสามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้

**4.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในหมวดธุรกิจการเกษตรกับประเภทของสินค้าเกษตร**

**4.1.1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม** เมื่อเปรียบเทียบจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมากกว่าครึ่งหนึ่งเป็นเพศชายโดยอายุของผู้ตอบแบบสอบถามอยู่ระหว่าง 36-45 ปี มีระดับการศึกษาในระดับปริญญาตรี และเมื่อพิจารณาประสบการณ์ในการทำงานมีประสบการณ์ในการทำงาน 16-25 ปี เป็นส่วนใหญ่

**4.1.2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในหมวดธุรกิจการเกษตรกับประเภทของสินค้าเกษตร** พบว่าบริษัทส่วนใหญ่เปิดดำเนินกิจการมากกว่า 15 ปีและมีจำนวนพนักงานมากกว่า 200 คนและเมื่อพิจารณาจากสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินพบว่าบริษัทในหมวดธุรกิจการเกษตรเกือบทุกบริษัทมีมูลค่าสินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดินมากกว่า 200 ล้านบาท โดยบริษัทมีลักษณะธุรกิจที่มีความหลายหลายแต่ประมาณเกือบร้อยละ 30 เป็นบริษัทที่แปรรูปกุ้ง

**4.2 ผลการศึกษาข้อมูลแนวทางปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในหมวดธุรกิจการเกษตร** พบว่าแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการในการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันได้มาที่ใช้อยู่ในปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในหมวดธุรกิจการเกษตรครึ่งหนึ่งใช้ราคาทุน และกรณีถ้ามีการประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีบริษัทที่มีการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันได้มาก็ยังคงเลือกใช้ราคาทุนเป็นส่วนใหญ่ และการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงสินทรัพย์ชีวภาพสำหรับต้นทุนการพัฒนาสวนหรือต้นทุนการใช้สิทธิป่าสงวนทั้งในกรณีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 ซึ่งเป็นลักษณะธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ และเมื่อพิจารณาการปฏิบัติทางบัญชีจำแนกตามลักษณะธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในหมวดธุรกิจการเกษตร ตามกิจกรรมทางการเกษตรในแต่ละช่วงซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ช่วงได้แก่ กิจกรรมทางการเกษตรในกระบวนการขั้นต้นและกิจกรรมทางการเกษตรในกระบวนการขั้นกลางพบว่ามีการปฏิบัติทางการบัญชีดังนี้

**4.2.1 ธุรกิจในช่วงกิจกรรมทางการเกษตรในกระบวนการขั้นต้น** พบว่าธุรกิจเพาะพันธุ์ต้นกล้า ฟาร์มไก่พันธุ์ ฟาร์มสุกรพันธุ์ ธุรกิจจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ กิ่งพันธุ์ และเพาะพันธุ์ลูกกุ้ง มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงสินทรัพย์ชีวภาพในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่เป็นการรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่จะเลือกรับรู้โดยใช้ราคาทุน การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชีในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนกรณีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน การรับรู้รายการเมื่อมีการขายส่วนใหญ่จะเป็นการรับรู้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ

**4.2.2 ธุรกิจในช่วงกิจกรรมทางการเกษตรในกระบวนการขั้นกลาง** พบว่าธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง สวนปาล์ม น้ำมัน ฟาร์มไก่กระทง ฟาร์มสุกรขุน และสวนยาง มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงสินทรัพย์ชีวภาพก่อนการเก็บเกี่ยว ในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่เป็นการรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ การรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่เป็นการรับรู้โดยใช้วิธีราคาทุน การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นงวดบัญชีในปัจจุบันและถ้ามีการประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 โดยส่วนใหญ่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนกรณีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน การรับรู้รายการเมื่อมีการขายจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ

และผลิตผลทางการเกษตร การรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดู และบำรุงสินทรัพย์ชีวภาพก่อนหลังเก็บเกี่ยวเฉพาะใน ลักษณะธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและ สวนยาง ในปัจจุบัน และถ้ามีการประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ และ สำหรับการปลูกซ่อมแซมและเพิ่มเติม จะรับรู้และวัดมูลค่า สินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวในปัจจุบันและถ้ามีการ ประกาศใช้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 จะรับรู้เป็น ค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ และรับรู้เป็น ต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการจัดจ่ายต้นทุนสะสม เมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้

**4.3 ผลการศึกษาปัญหาและอุปสรรคกับความเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจการ ของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม** สรุปได้ดังนี้ 1) ปัญหาในการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพในแต่ละด้านมีระดับปัญหาปานกลางได้แก่ ขาดบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจเพื่อสามารถนำไปประยุกต์ใช้ทางปฏิบัติได้จริงๆ และต้องใช้บริษัทประเมินในการวัดการเปลี่ยนแปลงเพื่อความ น่าเชื่อถือเท่านั้น 2) ปัญหาในการใช้มูลค่ายุติธรรมเพื่อกำหนดราคาของผลิตผลทางการเกษตรที่อยู่ในธุรกิจ ปฏิบัติจริงได้ยาก ส่วนใหญ่เห็นด้วยกับปัญหาในการใช้ มูลค่ายุติธรรมในแต่ละด้านโดยมีปัญหาในการใช้มูลค่ายุติธรรมเกี่ยวกับราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องที่ไม่สามารถกำหนดได้เนื่องจากราคาดังกล่าวไม่อาจครอบคลุม และราคาปัจจุบันสุทธิที่การประมาณการกระแสเงินสดต้องใช้ราคาซื้อขายต้นกล้า/ผลผลิตแต่เนื่องจากราคามีการผันผวนอยู่ตลอดทำให้ทำได้ค่อนข้างยาก ระดับความคิดเห็นต่อปัญหาในทางปฏิบัติแต่ละด้านในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจพืชผลทางการเกษตร แบ่งระดับปัญหาและอุปสรรค ออกเป็น 3 ด้านโดยทุกด้านมีระดับปัญหามากที่สุด ซึ่งสามารถเรียงลำดับปัญหาและอุปสรรคตาม ค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ ด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม ด้านอื่น ๆ และด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

**4.3.1 ปัญหาและอุปสรรคด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม** สามารถเรียงระดับปัญหาและอุปสรรค

จากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ การพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพเป็นตัวเงิน การวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่าง น่าเชื่อถือ การทราบว่ามีมูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่าที่ น่าเชื่อถือ การพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงราคาเป็นตัวเงิน และการกำหนดราคาโอนในกรณีที่กิจการทำธุรกิจครบ วงจร

**4.3.2 ปัญหาและอุปสรรคด้านอื่น ๆ** สามารถเรียงระดับปัญหาและอุปสรรคจากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ หน่วยงานที่น่าเชื่อถือที่รับผิดชอบประกาศมูลค่ายุติธรรม และภาวะภาษีที่ต้องเสียภาษีให้กรมสรรพากร

**4.3.3 ปัญหาและอุปสรรคด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน** สามารถเรียงระดับปัญหาและอุปสรรคจากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ ประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับทุนที่เสียไป ความเข้าใจในมาตรฐานด้านการบัญชี การรักษาความลับทางธุรกิจ งบการเงินไม่สะท้อนความเป็นจริง และไม่มีข้อมูล

**4.4 ผลการศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหากับความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจการของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม** ได้ ค่าเฉลี่ยของคะแนนความคิดเห็นต่อแนวทางการแก้ไขปัญหาลงการใช้มาตรฐานการบัญชีมากกว่าก่อนการใช้มาตรฐานการบัญชี แต่ค่าคะแนนชี้ให้เห็นว่าสามารถแก้ไขปัญหได้ในระดับคะแนนมากที่สุดเหมือนกัน

**4.4.1 แนวทางการแก้ปัญหาก่อนการใช้มาตรฐานการบัญชี** สามารถเรียงลำดับการแก้ไขได้จากค่าคะแนนเฉลี่ยจากมากไปหาน้อยได้ดังนี้ ควรมีการจัดอบรมและอธิบายยกตัวอย่างในแต่ละกิจการให้มีความชัดเจน ควรมีหน่วยงานที่น่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ควรจัดให้มีเวลาในการทดลองใช้มาตรฐานฉบับนี้และควรบังคับใช้กับสินค้าทางเกษตรที่มีรอบการผลิตมากกว่า 1 ปีเท่านั้น

**4.4.2 แนวทางการแก้ปัญหาลงการใช้มาตรฐานการบัญชี** ประกอบด้วย การจัดสัมมนาผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายเพื่อหาแนวทางการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นร่วมกันโดยค่าคะแนนแสดงให้เห็นถึงระดับความคิดเห็นต่อแนวทางการแก้ไขปัญหของผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัท

กลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมแก้ไขได้ระดับคะแนนมากที่สุด

**4.5 ผลการศึกษาจากการสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจการในหัวข้อ แนวทางการแก้ไขปัญหากับความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรที่มีต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมสามารถสรุปได้ดังนี้**

**4.5.1 ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม**  
หากบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่า ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม เช่น วิธีราคาของไก่ (ไข่) พันธุ์อื่นที่คล้ายกันหลังปรับความแตกต่างแล้ว วิธีราคาเทียบเคียง และวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ซึ่งแต่ละวิธีไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณไว้อย่างชัดเจน โดยอาจจะทำให้แต่ละกิจการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณของแต่ละวิธีข้างต้นขึ้น ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ของแต่ละกิจการ ไม่ได้มาจากรากฐานการคำนวณเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถนำงบการเงินระหว่างกิจการมาเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งขัดกับลักษณะเชิงคุณภาพที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่เนื้อแกว่งตัวมาก ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของไก่เนื้อที่ยังไม่พร้อมขายได้ ไม่สามารถพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ทราบว่ามีมูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือเพียงพอในการนำเสนองบการเงิน ปัญหาด้านการกำหนดราคาโอนหากกิจการนั้นทำธุรกิจแบบครบวงจร อาจจะทำให้กำหนดราคาโอนให้เกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ ไม่สามารถพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางราคาของไก่เนื้อเป็นตัวเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

**4.5.2 ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน** ผู้ทำบัญชีของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรไม่มีความเข้าใจมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและไม่พบว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมว่าจะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากกว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน เกิดความขัดแย้งกับกรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ความยุ่งยากในการจัดเก็บข้อมูล ซึ่งผลประโยชน์ที่ได้รับไม่คุ้มกับต้นทุนที่เสียไป

**4.5.3 ปัญหาด้านอื่น ๆ** ภาวะภาษีที่เพิ่มขึ้น ยังไม่มีหน่วยงานใดมารองรับการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งอาจจะเป็นช่องทางให้แก่ผู้ประกอบการที่มีเจตนาจะบิดเบือนข้อมูลในงบการเงินตกแต่งงบการเงินโดยใช้ช่องโหว่ดังกล่าว

แนวทางในการแก้ไขปัญหาคือ ควรที่จะมีการให้เปิดช่วงระยะเวลาในการทดลองก่อนการบังคับใช้จริง และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในทางปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากรและผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ควรจัดการประชุมเพื่อหาแนวทางปฏิบัติร่วมกัน จากกรณีศึกษาจริง ๆ ซึ่งจากการสัมภาษณ์บริษัทค่อนข้างให้ความสำคัญกับราคาโอนระหว่างหน่วยธุรกิจต่าง ๆ ระหว่างบริษัทในเครือ โดยกรมสรรพากรจะเป็นหน่วยงานที่บริษัทค่อนข้างให้ความสำคัญในการที่จะต้องมีส่วนเกี่ยวข้องใน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

## 5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การศึกษาปัญหาอุปสรรคและแนวทางแก้ไขปัญหาคือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง เกษตรกรรมถูกบังคับใช้ การศึกษาพบว่าบริษัทที่จะได้รับผลกระทบมีถึงเกือบครึ่งหนึ่งของประชากรที่ศึกษา โดยปัญหาและอุปสรรคด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นปัญหาที่สำคัญมากที่สุด โดยสรุปได้ดังนี้

1) ปัญหาในการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและความน่าเชื่อถือของการวัดโดยวิธีมูลค่ายุติธรรม โดยการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมขาดความน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากไม่มีความพร้อม ขาดกลไกและตลาดที่สามารถอ้างอิงให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม มีประโยชน์น้อย และเพิ่มความยุ่งยากในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรโดยเฉพาะที่มีอายุสั้นๆ ดังนั้นวิธีการวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในบางกรณี อย่างไรก็ตามส่วนใหญ่กลุ่มประชากรก็ไม่ได้แสดงความกังวลมากหากจะมีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเรื่องเกษตรกรรม เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้เปิด

ช่องโดยการอนุญาตให้ใช้วิธีราคาทุนในกรณีที่มูลค่า  
ยุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

**2) ปัญหาในการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงราคา**  
พบว่าปัญหาเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมนั้นมีความ  
ยุ่งยากในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ไม่มีตลาด  
ซื้อขายคล่องรองรับ ซึ่งให้เห็นว่าการวัดมูลค่ายุติธรรมให้  
น่าเชื่อถือจึงยังมีปัญหาอยู่ประกอบกับสภาพแวดล้อมของ  
ประเทศยังไม่พร้อมที่จะรองรับการนำมาใช้เพราะประเทศ  
ไทยยังไม่สามารถหาตลาดที่กำหนดราคากลางของสินค้า  
ได้ครอบคลุมทุกประเภท เช่น ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้า  
แห่งประเทศไทย (Agricultural Futures Exchange of  
Thailand: AFET) ซึ่งแม้มีคุณสมบัติที่เป็นตลาดซื้อขาย  
คล่อง แต่ก็มีสินค้าที่ซื้อขายเพียงไม่กี่ประเภท เป็นต้น

**3) ปัญหาในการกำหนดราคาโอนในกรณีของ**  
กิจการที่ทำธุรกิจครบวงจร โดยผลการศึกษาพบว่าบริษัท  
ในตลาดหลักทรัพย์ ได้ให้ความสำคัญกับการแสดง  
ความเห็นในแนวทางปฏิบัติทางหลักการบัญชีที่แตกต่าง  
กัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับกิจกรรมทางการเกษตรที่มี  
วงจรการผลิตระยะสั้นและกิจกรรมทางการเกษตรที่มีวงจร  
การผลิตระยะยาว ซึ่งให้เห็นว่าควรมีการพัฒนา  
มาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องในกรณีของกิจการทำธุรกิจครบวงจร  
กับความต้องการตามลักษณะของการดำเนินการของ  
ท้องถิ่นนั้นๆ ไม่จำเป็นจะต้องนำแนวคิดของมาตรฐานการ

บัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกรรม มาใช้  
ทั้งหมด และมีความเหมาะสมหากจะนำมาบังคับใช้ มีข้อ  
กังวลเกี่ยวกับความพร้อมของประเทศไทยกับการนำกลไก  
ต่างๆ มาใช้โดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม  
เพราะหากไม่มีความพร้อม ขาดกลไกหรือหน่วยงาน  
ต่างๆ ที่ช่วยให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม ขาดตลาดที่มีการ  
ซื้อขายสินทรัพย์จริงหรือราคาอ้างอิงที่เหมาะสม โดย  
ประเด็นปัญหาที่น่าจะเกิดได้แก่ปัญหาการวัดค่าสินทรัพย์  
ทางการเกษตรที่มีอายุสั้นๆ คือน้อยกว่า 1 ปี ดังนั้นวิธีการ  
วัดค่าด้วยวิธีราคาทุนน่าจะเหมาะสมกว่าหากจะมีการนำ  
มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาบังคับใช้

### ข้อเสนอแนะ

การศึกษาชี้ให้เห็นว่าการเปิดช่วงระยะเวลาให้  
ทดลองประยุกต์ใช้ก่อนการบังคับใช้จริง ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง  
ในทางปฏิบัติไม่ว่าจะเป็นสภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากร  
และผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายควรจัดการประชุมเพื่อหาแนวทาง  
ปฏิบัติร่วมกัน และการแก้ไขปัญหาราคาโอนของบริษัทใน  
เครือ โดยกรมสรรพากรจะเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญ  
ในการที่จะต้องมีส่วนเกี่ยวข้อง จะทำให้การบังคับใช้  
มาตรฐานการบัญชีประสบความสำเร็จน่าจะเหมาะสมกว่า  
หากจะมีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาบังคับใช้

## บรรณานุกรม

- กุลวดี ลิ้มอุสันโน. 2546. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- คณะกรรมการร่วม 3 สถาบัน (สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สมาคมธนาคารไทย). 2552. คำจำกัดความของขนาดกิจการ. (Online). <http://www.jsccib.org> 14 ธันวาคม 2552.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. 2552. รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (Online). <http://www.set.or.th> 14 ธันวาคม 2552.
- ทงศักดิ์ คงเจริญถิ่น. 2546. วิธีการบัญชีของกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตร ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การเกษตร. การศึกษาค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- แพร กิระสุนทรพงษ์. 2545. “การบัญชีการเกษตร : นกกระจอกเทศ”. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. ปีที่ 24 ฉบับที่ 91 (มีนาคม 2545) : 25-42
- ไพฑูรย์ รอดวินิจ. 2537. การตลาดสินค้าเกษตร. กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช จำกัด.
- ภาพร เอกอรรถพรและ ศิลปะพร ศรีจันเพชร. “มาตรฐานการบัญชีกับการพัฒนาประเทศ”, วารสารวิชาชีพบัญชี 1 (สิงหาคม-พฤศจิกายน 2541) : 62-67.
- ลภินี โกศลบุญ. กรณีศึกษา “มูลค่ายุติธรรม” จาก IAS 41 : การบัญชีเกษตรกรรม, วารสารวิชาชีพบัญชี 2, 5 (ธันวาคม 2549) : 37-46.
- วาลูกา ประสิทธิ์ธนา. 2546. ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วิศิษฐ์ วชิรลาตไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และชวลิต พรหมมาตร. 2542. การบัญชีเกษตรกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วีรญา นิพพานนท์. 2546. ปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศิริชัย พงษ์วิชัย. 2547. การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยคอมพิวเตอร์. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชี. 2551. ข้อมูลทั่วไป. (Online). <http://www.fap.or.th> 14 ธันวาคม 2552.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. 2550. แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 10. (Online). <http://www.idd.go.th/Thai-html/05022007/PDF/PDF01/009.pdf> 14 ธันวาคม 2552.
- สำนักงานมาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ. 2551. มาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ. (Online). <http://www.acfs.go.th> 14 ธันวาคม 2552.
- สุพจน์ ชิตเกษรพงศ์ และ ดร.ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล. เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่อง การบัญชีเกษตร (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี และตัวอย่าง. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สุรีย์ วงศ์วัฒน์และคณะ. โครงการวิจัยเรื่อง “ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีไทยในการนำไปปฏิบัติ”, จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ (เมษายน-มิถุนายน 2547) : 1-13.

เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์. “คุณภาพของมาตรฐานการบัญชี” ,  
วารสารวิชาชีพบัญชี 3 (เมษายน-กรกฎาคม  
2543) : 7-14.

อุมา รุ่งเรือง. 2547. ความคิดเห็นต่อ (ร่าง) มาตรฐาน  
การบัญชี เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม.  
การศึกษาค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
สาขาบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

Kosonboon, L.D. (2004) “The relevance of  
International Accounting Standards for  
developing countries : The case of IAS 41 in  
Thailand”, PhD Thesis.

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

Yamane, Taro. 1973. **Statistics An Introductory  
Analysis**. Third Edition. Tokyo: Aoyama  
Gakuin University.