

ความเป็นไปได้จากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติ
ในธุรกิจเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย



นางสาว วาลูกา ประสิทธิ์นิวา

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี

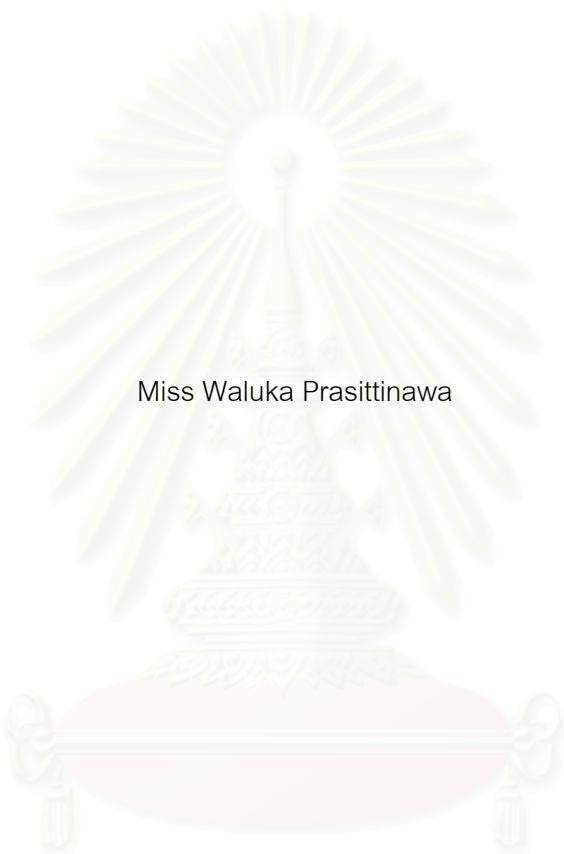
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-4798-5

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE FEASIBILITY OF APPLYING EXPOSURE DRAFT OF THAI ACCOUNTING STANDARD ON
AGRICULTURE ACCOUNTING TO SHRIMP FARMING IN THAILAND



Miss Waluka Prasittinawa

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy in Accounting

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-4798-5

วาลูกา ประสิทธิ์นิวา : ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย. (THE FEASIBILITY OF APPLYING EXPOSURE DRAFT OF THAI ACCOUNTING STANDARD ON AGRICULTURE ACCOUNTING TO SHRIMP FARMING IN THAILAND) อ. ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อรุณฯ สูงสว่าง, 182 หน้า. ISBN 974-17-4798-5.

ปัจจุบันกุ้งเป็นสินค้าเกษตรที่สำคัญทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งของไทย แต่ยังมีได้มีการจัดทำบัญชีที่เป็นแนวทางปฏิบัติสากล ประกอบกับขณะนี้ คณะผู้จัดทำมาตรฐานการบัญชีได้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้นสำหรับบังคับใช้กับธุรกิจการเกษตร วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงศึกษาถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจกุ้งที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน และศึกษาความเป็นไปได้ในการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกุ้ง ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงไปของงบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้องภายหลังปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีนี้ พร้อมทั้งศึกษาถึงปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นเมื่อประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว เพื่อเสนอวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมแก่ธุรกิจกุ้งในประเทศไทย

การศึกษาประกอบด้วยการวิจัยเชิงสำรวจ โดยสัมภาษณ์เชิงลึกเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจกุ้งในประเทศไทย และส่งแบบสอบถามถามนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกุ้งในด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การบันทึกบัญชี การจัดประเภทรายการ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งนำสถิติเชิงอนุมานสนับสนุนผลที่ได้จากแบบสอบถาม นอกจากนี้มีการวิจัยเชิงพรรณนา เพื่ออธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินภายหลังปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีนี้ ซึ่งผลการวิเคราะห์จะได้ทราบความเป็นไปได้ในการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกุ้ง และสรุปประเด็นปัญหาที่พบจากการวิจัย

จากผลการวิจัยพบว่า ธุรกิจกุ้งมีทั้งกิจการที่บันทึกบัญชีโดยใช้วิธีบันทึกค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งด้วยวิธีราคาทุน และกิจการที่บันทึกค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชี โดยแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพเป็นสินทรัพย์ หรือแสดงเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีที่เกิดรายการ ซึ่งเป็นไปตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้อง สำหรับกุ้งซึ่งเป็นธุรกิจที่มีรอบการผลิตระยะสั้น ไม่มีความจำเป็นต้องนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี หากจะนำมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้งจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อได้มีการตีความร่างมาตรฐานการบัญชีนี้ตั้งแต่คำนิยามที่สำคัญและการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้ง ตลอดจนวิธีการวัดมูลค่ากุ้ง ซึ่งเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอายุสั้นด้วยราคายุติธรรมให้แก่ผู้ปฏิบัติมีแนวทางเดียวกันในการนำไปใช้ต่อไป โดยการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรจะส่งผลให้รูปแบบการเสนองบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้องเปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม การบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยราคาทุนดังที่ธุรกิจกุ้งปฏิบัติในปัจจุบันยังคงเป็นทางเลือกหนึ่งของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าธุรกิจกุ้งมีความเป็นไปได้ที่จะนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ได้เป็นอย่างดี

ภาควิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่อนิสิต.....
 สาขาวิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
 ปีการศึกษา 2546.....

448 24055 26 : MAJOR ACCOUNTING

KEY WORD: AGRICULTURAL ACCOUNTING / SHRIMP / ACCOUNTING FOR AGRICULTURE

WALUKA PRASITTINAWA : THE FEASIBILITY OF APPLYING EXPOSURE DRAFT OF THAI ACCOUNTING STANDARD ON AGRICULTURE ACCOUNTING TO SHRIMP FARMING IN THAILAND. THESIS ADVISOR : Assistant Professor ORANUJ SOONGSAWANG, Ph.D., 182 pp. ISBN 974-17-4798-5.

Shrimps are currently one of the most important agricultural products for Thai economy. Nevertheless, there has not yet been a standard accounting method. Currently, Thai Accounting Standard Committee is developing an agricultural accounting exposure draft. The objective of this thesis is to study the existing accounting practice of shrimp farming businesses and to investigate the feasibility of applying the exposure draft of the agricultural accounting standard to shrimp farming in Thailand. This study also provides recommendations, problem solving and appropriate accounting practice guideline for shrimp farming business in Thailand.

The study consists of a survey research of in – depth interviews of accounting practice methods of shrimp farming businesses and of mailed-in surveys to accountants and auditors with the focus of applying exposure draft of agriculture accounting standard in shrimp relating to transaction recognition, value measurement, recording classification and disclosure. It was supported by inferential statistics. The descriptive research section is used as a tool to explain effects of the implementation of exposure draft on financial statements. Results of the analysis shows feasibility of applying the exposure draft of Thai Accounting Standard on agriculture accounting to shrimp farming businesses in Thailand along with conclusions of the problems.

From this study, it was found that accounting for shrimp feeding and shrimp breeding expenses of Thai shrimp farms are done both as capital costs and as operating costs of the period. The biological assets are presented either as assets or expenses of that period, which follow the Thai accounting framework and related accounting standard. As shrimp farming businesses have a short production cycle, it is not necessary to use this exposure draft as a practice guideline. However, the implementation of the draft could be possible if each definition, methods of measuring physical changes of shrimps along with the methods of measuring value of the goods are explained to the same understanding. The implementation of the agricultural accounting standard would change the related financial ratio and the financial statement format. Nevertheless, the study has shown that recording of the biological assets and agricultural products with cost method, the same as the present practice, could be the choice of the exposure draft. Thus, it is fundamentally possible to apply the exposure draft to the shrimp farming businesses.

Department.....Accountancy.....

Student's signature.....

Field of study....Accounting.....

Advisor's signature.....

Academic year.....2003.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ด้วยความกรุณาจากท่านผู้มีพระคุณหลายท่าน ทั้งนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรนุช สูงสว่าง ซึ่งรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยท่านได้สละเวลาเป็นอันมากในการให้คำแนะนำ คำปรึกษาและข้อคิดเห็นต่างๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์กระทั่งเป็นฉบับสมบูรณ์

นอกจากนี้ขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ณัฐเสกข์ ฉิมโคม ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และคุณสุพจน์ ชิตเกษรพงศ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาให้ข้อคิด คำแนะนำ ประกอบกับแนวทางที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการศึกษาครั้งนี้ เพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความเรียบร้อยสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

สุดท้ายนี้ ขอขอบพระคุณนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจผู้ให้ความร่วมมือและสละเวลาตอบแบบสอบถามเป็นอย่างดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งขอขอบพระคุณครอบครัวประสิทธิ์ินาวา และเพื่อนๆ ร่วมชั้นปีที่ให้คำแนะนำ และความช่วยเหลือ ตลอดจนเป็นกำลังใจสนับสนุนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มาโดยตลอดจนสำเร็จการศึกษา หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าแล้ว ผู้เขียนขอมอบเป็นสักการะคุณแก่ บิดา มารดา ตลอดจนอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน

นางสาววาลูกา ประสิทธิ์ินาวา

มีนาคม 2547

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญรูป	ฎ

บทที่ 1 บทนำ

1.1	ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2	คำถามในการวิจัย.....	3
1.3	วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	4
1.4	ขอบเขตของการวิจัย.....	4
1.5	คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	5
1.6	ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
1.7	วิธีดำเนินการวิจัย.....	8
1.8	ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย.....	9

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1	แนวคิดทางการบัญชีแบบเดิมและการนำมาใช้.....	10
2.2	แนวคิดพื้นฐานในการจัดการสินค้าเกษตรกรรม.....	12
2.3	แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้อง.....	13
2.4	แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรของสถาบันวิชาชีพต่างประเทศ....	15
2.5	แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย.....	15
2.6	แนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจกุ้ง.....	26

บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

3.1	ขั้นตอนในการดำเนินงานวิจัย.....	36
3.2	ประชากร.....	37
3.3	เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	38

3.4	การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	45
3.5	การวิเคราะห์ข้อมูล.....	46

บทที่ 4 การวิเคราะห์ข้อมูลและผลการวิจัย

4.1	การปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	51
	1) สมมติฐานในการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร.....	51
	2) ข้อจำกัดในการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร.....	52
	3) ตัวอย่างการปรับงบการเงินธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง.....	54
	4) ผลกระทบต่องบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร.....	61
	5) ผลกระทบจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการ เกษตรต่ออัตราส่วนทางการเงิน.....	65
4.2	ผลการวิเคราะห์แบบสอบถาม.....	66
4.2.1	วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจกุ้งปัจจุบัน	
	1) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งปัจจุบัน.....	68
	2) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งปัจจุบัน.....	69
4.2.2	การทราบข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและ ความเข้าใจในธุรกิจกุ้งของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	71
4.2.3	ความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้ง.....	72
4.2.4	ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม	
	1) ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง.....	72
	2) ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง.....	78
4.3	ความเป็นไปได้ในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ มาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง.....	82
	1) การระบุหรือจัดกลุ่มสินทรัพย์ของกิจการ.....	82

2)	การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายสินทรัพย์ หรือ ณ วันรับรู้ผลผลิตผลทางการเกษตรครั้งแรก.....	83
4.4	ความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการ การเกษตรและความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	89
4.5	บทสรุปของการแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ในธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้ง.....	92
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ		
5.1	การตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	95
5.2	การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้ง	99
5.3	การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม	100
5.4	ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจกุ้ง	103
	รายการอ้างอิง.....	104
	บรรณานุกรม.....	105
	ภาคผนวก ก	108
	ภาคผนวก ข	122
	ภาคผนวก ค	157
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	182

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	16
ตารางที่ 2.2 ตารางแสดงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินภายหลังปฏิบัติ ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	31
ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงรายการปรับปรุงเพื่อปรับงบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม.	58
ตารางที่ 4.2 ตารางแสดงผลกระทบต่องบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม.....	61
ตารางที่ 4.3 ตารางแสดงผลกระทบต่องบการเงินเมื่อจำหน่ายกึ่ง แบ่งตามวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรม.....	64
ตารางที่ 4.4 ตารางแสดงรายละเอียดจำนวนประชากร	66
ตารางที่ 4.5 ตารางแสดงจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม.....	66
ตารางที่ 4.6 ตารางแสดงสัดส่วนของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามขนาดของกิจการ.....	68
ตารางที่ 1 ตารางแสดงราคา กุ้ง ตลาดกลางปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ประกอบการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ.....	122
ตารางที่ 2 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง.....	123
ตารางที่ 3 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาเปรียบเทียบ (Benchmark).....	125
ตารางที่ 4 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลด.....	127
ตารางที่ 5 ตารางแสดงราคา กุ้ง ตลาดกลางปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ประกอบ การคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันขาย.....	150
ตารางที่ 6 ตารางแสดงการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินแบ่งตามวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรม.....	153
ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ.....	159
ตารางที่ 8 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับการเปิดเผยข้อมูลตามวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ	164

ตารางที่ 9	ตารางแสดงการรับทราบข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและ ความเข้าใจในธุรกิจกึ่งของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	167
ตารางที่ 10	ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง.....	168
ตารางที่ 11	ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่ง	170
ตารางที่ 12	ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อ ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ ในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง.....	172
ตารางที่ 13	ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อ ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่ง.....	174
ตารางที่ 14	ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่งต่อ ความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ในธุรกิจกึ่ง	175
ตารางที่ 15	ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อ การนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจกึ่ง.....	180

สารบัญญรูป

รูป

หน้า

รูปที่ 2-1 รูปมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร.....25



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กระบวนการผลิตกุ้งโดยทั่วไปมีอุตสาหกรรมที่เข้ามาเกี่ยวข้อง 3 อุตสาหกรรมด้วยกัน ได้แก่ อุตสาหกรรมเพาะพันธุ์ลูกกุ้ง ถือเป็นอุตสาหกรรมต้นน้ำซึ่งเริ่มกระบวนการผลิตกุ้งในภาคธุรกิจ โดยผู้ประกอบการเพาะพันธุ์ลูกกุ้งจะทำการเลือกพ่อแม่พันธุ์ที่ดี ซึ่งอาจพิจารณาจากขนาดที่ได้มาตรฐาน คือ 10 นิ้วขึ้นไป เพื่อที่จะสามารถผลิตลูกกุ้งที่มีคุณภาพได้ หลังจากที่กุ้งโตได้ระยะหนึ่งจึงทำการจัดจำหน่ายให้กับธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ซึ่งเป็นธุรกิจ在中น้ำที่จะทำการเลี้ยงลูกกุ้งต่อไปอีกประมาณ 3-4 เดือนจึงจะโตเต็มที่ และจำหน่ายให้กับธุรกิจในอุตสาหกรรมชั้นปลายน้ำ คือ โรงงานแปรรูปกุ้งให้เป็นกุ้งเพื่อการบริโภคต่อไป กุ้งเศรษฐกิจในประเทศไทย ได้แก่ กุ้งก้ามกราม (Giant Freshwater Prawn) กุ้งกุลาดำ (Jumbo Tiger Prawn หรือ Giant Tiger Shrimp) กุ้งแชบ๊วย (Banana Shrimp) และกุ้งโอคัก (School Prawn)¹ โดยกุ้งส่วนใหญ่จะเลี้ยงในบ่อดิน อาจมีที่เลี้ยงในกระชังหรือนาข้าวบ้างแต่มีจำนวนไม่มากนัก วิธีการเลี้ยงกุ้งส่วนใหญ่จะมีวิธีการที่คล้ายกัน ต่างกันเฉพาะสัดส่วนการให้อาหาร ชนิดเคมีภัณฑ์ และอายุของกุ้งที่เลี้ยงซึ่งจะแตกต่างกันตามพันธุ์ของกุ้ง

เมื่อพิจารณาการผลิตกุ้งตลอดทั้งอุตสาหกรรมพบว่า ธุรกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งนับเป็นอุตสาหกรรมทางการเกษตรที่มีการขยายตัวอย่างรวดเร็วมาก และสามารถให้ผลผลิตเป็นจำนวนมาก ออกสู่ตลาด ทั้งตลาดในประเทศและต่างประเทศ ซึ่งการเพาะเลี้ยงกุ้งจะได้ดีต้องเริ่มจากการคัดลูกกุ้งที่มีคุณภาพ ดังนั้นศักยภาพของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยสนับสนุนอุตสาหกรรมกุ้งของไทย จากการที่ผลผลิตกุ้งไทยมีคุณภาพตรงตามมาตรฐานที่ต่างประเทศกำหนด ประกอบกับกระบวนการผลิตกุ้งตั้งแต่อุตสาหกรรมต้นน้ำ อุตสาหกรรมกลางน้ำ ตลอดจนอุตสาหกรรมปลายน้ำ ทุกขั้นตอนผ่านการดำเนินงานด้วยระบบการเพาะเลี้ยงและการบริหารจัดการที่มีคุณภาพ ส่งผลให้ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่ได้รับการยอมรับให้เป็นผู้นำในการส่งออกสินค้ากุ้งที่สำคัญของโลกมาเป็นระยะเวลามากกว่า 10 ปี โดยในปี 2541 ส่วนแบ่งตลาดเฉพาะที่มาจากการเพาะเลี้ยง ประเทศไทยจัดเป็นผู้ครองตลาดอันดับ 1 แต่หากพิจารณาเป็นช่วงระยะเวลา คือ ปี 2537 – 2541 ประเทศไทยจะครองตลาดเป็นอันดับ 2 รองจากประเทศจีน โดยเฉพาะกุ้งกุลาดำ ประเทศไทยนับเป็นผู้ผลิตและส่งออกเป็นอันดับ 1 ตั้งแต่ปี 2534 เป็นต้นมา และมีปริมาณการส่งออกสูงสุดในช่วงปี 2537-2538 ซึ่งมีส่วนแบ่งตลาด ร้อยละ 17

¹ กองเศรษฐกิจการประมง กรมประมง กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, “สถิติการประมงแห่งประเทศไทย พ.ศ.2542”, หน้า 116.

ของตลาดโลก แม้ว่าในปี 2541 จะมีส่วนแบ่งตลาดลดลงเหลือร้อยละ 13 ของตลาดโลก แต่ยังคงครองส่วนแบ่งตลาดสูงสุด² ข้อมูลนี้ชี้ให้เห็นว่า ธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งของไทยมีบทบาทสำคัญยิ่งต่อระบบเศรษฐกิจไทย

ผลผลิตกุ้งในประเทศไทยมีปริมาณเพิ่มขึ้นมากจากในอดีต โดยในปี 2542 ผลผลิตการเพาะเลี้ยงกุ้งทะเลมีปริมาณทั้งสิ้น 275,543 ตัน มีมูลค่า 67,127 ล้านบาท³ ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากประเทศไทยมีปัจจัยที่เอื้ออำนวยต่อการเพาะเลี้ยงกุ้ง อาทิ การที่ประเทศไทยมีสภาพดินฟ้าอากาศที่เหมาะสม และพื้นที่ตามแนวชายฝั่งทะเลมีลักษณะกว้างเป็นระยะทางยาวถึง 2,615 กิโลเมตร รวมถึงการพัฒนาทางวิชาการโดยมีเทคโนโลยีการเลี้ยงกุ้งที่ก้าวหน้าเมื่อเทียบกับประเทศคู่แข่ง เช่น ประเทศอินโดนีเซียและอินเดีย นอกจากนี้ ประเทศไทยยังมีเกษตรกรที่มีความรู้และความสามารถอันเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ช่วยสนับสนุนให้การผลิตมีประสิทธิภาพ และผู้ประกอบการที่ช่วยพัฒนาให้เกิดระบบการผลิตกุ้งเพื่อการส่งออกที่ครบวงจร ช่วยลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลงได้ สำหรับผลตอบแทนที่เกษตรกรผู้เลี้ยงกุ้งได้รับนั้น พบว่าอัตราผลตอบแทนค่อนข้างสูง ซึ่งเป็นผลมาจากการขายผลผลิตกุ้งได้ในราคาสูง จากปัจจัยต่างๆ ข้างต้นทำให้เกษตรกรหันมาประกอบธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมากขึ้นเป็นลำดับ

แม้ว่าผลผลิตกุ้งจะเป็นสินค้าเกษตรที่สำคัญประเภทหนึ่งของไทย แต่ยังมีได้มีการจัดทำบัญชีตลอดจนการคำนวณต้นทุนสิ่งมีชีวิตที่เป็นแนวทางปฏิบัติสากลแต่อย่างไร ดังนั้นการบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยทั่วไปจึงไม่แตกต่างไปจากธุรกิจอุตสาหกรรมอื่นที่ใช้ระบบบัญชีต้นทุน โดยบันทึกค่าใช้จ่ายต่างๆ เข้าเป็นต้นทุนสินค้าและนำมาเปรียบเทียบกับค่าขาย ส่วนต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการ อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน International Accounting Standard ได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้น ซึ่งเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไว้เพื่อรองรับธุรกิจการเกษตรโดยเฉพาะภายใต้มาตรฐานการบัญชีสากลฉบับที่ 41 โดยขณะนี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้เล็งเห็นว่าประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศเกษตรกรรมควรจะมีมาตรฐานการบัญชีที่ช่วยสนับสนุนอาชีพหลักของไทย จึงได้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้น เพื่อให้บริษัทต่างๆ ในธุรกิจการเกษตรได้มีวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานสากล โดยเนื้อความในร่างมาตรฐานได้อ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีของ International Accounting Standard ฉบับที่ 41

² ทรงศักดิ์ ศรีบุญจิตต์, การบรรยายเรื่อง “ผลกระทบของอุตสาหกรรมเพาะเลี้ยงกุ้งทะเลต่อสังคมและระบบเศรษฐกิจของไทย” (2543), อ้างถึงใน จุฬ สันชัยพานิช “ไปฟังเขาประชุมกุ้งทะเลแห่งชาติ ครั้งที่ 2 (ตอน 2)”, วารสารการประมง 54 (มีนาคม - เมษายน 2544): 151-156

³ กองเศรษฐกิจการประมง กรมประมง กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, “สถิติการประมงแห่งประเทศไทย พศ.2542”, หน้า 116.

ฉะนั้นเพื่อให้การออกวางมาตรฐานทางการบัญชีเกิดประโยชน์สูงสุด จากเหตุผลและความสำคัญของธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งดั่งที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งให้เห็นว่าฟาร์มแพะพันธุ์และฟาร์มแพะเลี้ยงกึ่งเป็นตัวอย่างธุรกิจการเกษตรที่ดีที่สามารถใช้เป็นแนวทางในการสนับสนุนให้เกิดมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้นได้ จึงควรที่จะศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่บริษัทประกอบกิจการแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งของไทยได้ปฏิบัติไว้แต่เดิม และศึกษาร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร รวมถึงปัญหาและผลกระทบในด้านต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งของไทย โดยผลกระทบอาจแยกพิจารณาในด้านการวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปและความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งการศึกษานี้จะยังประโยชน์ให้งบการเงินของธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งในประเทศไทยได้มีแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมส่งผลให้ข้อมูลทางการบัญชีและรายงานทางการเงินของธุรกิจมีความน่าเชื่อถือ และสะท้อนความเป็นจริงของกิจการมากขึ้น ทำให้เป็นที่ยอมรับ และให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง กล่าวคือช่วยให้ผู้ประกอบการที่ลงทุนในธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง หรือผู้ที่สนใจจะลงทุนทำธุรกิจนี้สามารถตัดสินใจได้ว่าควรที่จะดำเนินธุรกิจนี้หรือไม่ หรือในแง่ของเจ้าหน้าที่ของบริษัทก็สามารถใช้งบการเงินประกอบการตัดสินใจให้สินเชื่อได้ รวมถึงผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ และหากการปฏิบัติทางการบัญชีถูกจัดทำขึ้นภายใต้แนวทางการปฏิบัติที่เป็นสากล หรือภายใต้มาตรฐานเดียวกันตลอดทั้งอุตสาหกรรมงบการเงินก็จะสามารถเปรียบเทียบกันได้ ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ใช้งบการเงินต่อไป

คำถามในการวิจัย

คำถามในการวิจัยประกอบด้วย

1. ธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งของประเทศไทยมีแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอย่างไร
2. เมื่อนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งของประเทศไทยจะมีประโยชน์อย่างไร
3. เมื่อนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งของประเทศไทยจะประสบกับปัญหาต่างๆ ในด้านการวัดมูลค่าด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และด้านอื่นๆ หรือไม่ อย่างไร
4. มีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติกับธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งในประเทศไทย

5. มีความเป็นไปได้หรือไม่ที่จะเปลี่ยนแปลงงบการเงินของธุรกิจเฉพาะพันธู์และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งปัจจุบันให้เป็นที่ไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

6. วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมแก่ธุรกิจเฉพาะพันธู์ และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งในประเทศไทยเป็นอย่างไร

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

จากคำถามในการวิจัย ทำให้มีวัตถุประสงค์ของการวิจัย ดังนี้

1. เพื่อให้ทราบแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเฉพาะพันธู์ และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งของประเทศไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

2. เพื่อให้ทราบปัญหาต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นในด้านการวัดมูลค่า ด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และด้านอื่นๆ รวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเมื่อนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเฉพาะพันธู์และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย

3. เพื่อให้ทราบถึงความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติกับธุรกิจเฉพาะพันธู์และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย รวมถึงการเปลี่ยนแปลงไปของงบการเงินตามร่างมาตรฐาน

4. เพื่อเสนอวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมแก่ธุรกิจเฉพาะพันธู์ และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย รวมถึงการเตรียมความพร้อมของข้อมูลที่กิจการจะต้องมีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ขอบเขตของการวิจัย

แม้ว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจการเกษตรของประเทศไทย แต่ได้ศึกษาเฉพาะเจาะจงถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเฉพาะพันธู์และธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล มีรายชื่อระบุว่าประกอบกิจการเพาะพันธู์และเพาะเลี้ยงกุ้งปรากฏในกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยการศึกษาครอบคลุมการบัญชีในธุรกิจกุ้งที่ใช้ในปัจจุบัน วิธีการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตรของไทย และการบัญชีของธุรกิจกุ้งภายหลังจากเปลี่ยนมาใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตามการศึกษาในครั้งนี้มิได้ครอบคลุมถึงความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้ในธุรกิจการเกษตรอื่นๆ เนื่องจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีนี้กับธุรกิจการเกษตรอื่นๆ ขึ้นอยู่กับแต่ละสภาพของธุรกิจการเกษตรนั้นๆ ดังนั้นผลของการศึกษาความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ในธุรกิจกุ้ง ไม่ว่าจะมีความเป็นไปได้มากน้อยเพียงใด ก็มิได้หมายความว่าธุรกิจการเกษตรอื่นๆ จะสามารถประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้หรือไม่

คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

Farm Price Method	หมายถึง	วิธีคำนวณมูลค่าผลิตผลทางการเกษตร
Unit Price Method	หมายถึง	วิธีราคาต่อหน่วย
สินทรัพย์ชีวภาพ ⁴ (Biological Assets)	หมายถึง	สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต
กลุ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ ⁵ (A Group of Biological Assets)	หมายถึง	กลุ่มของสัตว์หรือพืช ที่มีชีวิตที่คล้ายคลึงกัน
ผลิตผลทางการเกษตร ⁶ (Agricultural Produce)	หมายถึง	ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ
กิจกรรมทางการเกษตร ⁷ (Agricultural Activity)	หมายถึง	การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตผลทางการเกษตรเพื่อการขายหรือเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ
การเก็บเกี่ยว ⁸ (Harvest)	หมายถึง	การแยกผลิตผลออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือ การยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ

สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไข การบัญชีสำหรับการเกษตร (มิถุนายน, 2545), หน้า 4.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

การแปรรูปเชิงชีวภาพ ⁹ (Biological Transformation)	หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพ หรือ ปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์
ตลาดซื้อขายคล่อง ¹⁰ (Active Market)	หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ ค) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน
มูลค่ายุติธรรม ¹¹ (Fair Value)	หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ราคาตามบัญชี ¹² (Carrying Amount)	หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุล
ราคาตลาดล่าสุด (The Most Recent Market Transaction Price)	หมายถึง ราคาของธุรกรรมล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด ซึ่งภาวะเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมกับวันที่ในงบดุลต้องไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ
ราคาตลาดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน (Market Price for Similar Assets)	หมายถึง ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งได้ปรับปรุงความแตกต่างไว้แล้ว

⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไข การบัญชีสำหรับการเกษตร (มิถุนายน, 2545). หน้า

4.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

ราคาเทียบเคียง (Benchmarks)	หมายถึง ราคาของสวนผลไม้ที่แสดงในหน่วยบรรจุสินค้าเพื่อการส่งออก มูลค่าของโคหรือกระบือที่แสดงในหน่วยกิโลกรัมของเนื้อ
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Present Value)	หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้
ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย (Point of sale costs)	หมายถึง ค่านายหน้าที่ย้ายให้พ่อค้าคนกลาง และผู้แทนจำหน่าย ค่าธรรมเนียมเรียกเก็บจากหน่วยงานกำกับดูแลและค่าธรรมเนียมในตลาดซื้อขายสินค้า การเกษตรล่วงหน้า รวมทั้งภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์ ไม่รวมถึงค่าขนส่ง หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นในการนำสินทรัพย์ไปถึงตลาด

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ เป็นดังนี้

1. เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์ และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งของไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบันก่อนที่จะมีการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์
2. ทำให้ทราบและเข้าใจถึง ผลจากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ทั้งผลจากการเปลี่ยนแปลงรายการทางการเงินและมูลค่าของรายการนั้นๆ และผลกระทบต่องบการเงิน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อความสามารถในการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น
3. เพื่อรวบรวมข้อมูลที่ได้มาใช้เป็นข้อเสนอแนะวิธีการทางการบัญชีการเกษตรที่เหมาะสม และสามารถนำมาใช้เป็นมาตรฐานหรือแนวทางปฏิบัติในธุรกิจการเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย เพื่อเสนอแนะให้สถาบันที่มีหน้าที่จัดทำมาตรฐานการบัญชีของไทยได้ทราบถึงปัญหาในด้านต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นจากการบังคับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย และเป็นประโยชน์ในการหาแนวทางป้องกันหรือแก้ไขปัญหา ซึ่งอาจปรับเปลี่ยนร่างมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวให้เหมาะสมกับลักษณะธุรกิจการเกษตรของไทยก่อนประกาศใช้

วิธีดำเนินการวิจัย

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการวิจัย การศึกษาในครั้งนี้จึงประกอบด้วยวิธีการวิจัย 2 ลักษณะ แบ่งตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย¹³ ได้แก่

1. การวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory Research) เป็นการวิจัยเชิงสำรวจเพื่อศึกษาความเป็นไปได้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้ง ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยศึกษาเปรียบเทียบระหว่างความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งเกี่ยวกับการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมเพื่อกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละช่วงเวลา ตั้งแต่การได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ตลอดจนช่วงระยะเวลาที่ดำเนินการเพาะพันธุ์ลูกกุ้งและเพาะเลี้ยงกุ้ง จนกระทั่งยุติการเจริญเติบโตของกุ้งหรือเก็บเกี่ยวผลผลิตและจัดจำหน่ายต่อไป ซึ่งหากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นที่สอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว จะแสดงให้เห็นว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้นมีความน่าเชื่อถือและเหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการในภาคธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง จากนั้นจะนำมาพิจารณาประกอบกับความคิดเห็นของนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเด็นความสามารถในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสม ณ ช่วงเวลาต่างๆ มาประยุกต์ในกิจการ เพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่ามีความเป็นไปได้ที่จะวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้นมาใช้ ทั้งนี้อาจมีบางวิธีที่ไม่เหมาะสม หรือเหมาะสมแต่ไม่สามารถนำมาใช้ในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งได้ ซึ่งจะอธิบายเพื่อให้ทราบถึงประโยชน์และปัญหาจากการประยุกต์ต่อไป

2. การวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive Research) โดยศึกษาถึงลักษณะการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งใช้ในปัจจุบันเบื้องต้นพร้อมทั้งพิจารณาความสอดคล้องระหว่างวิธีการบัญชีปัจจุบันกับแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้องก่อนประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จากนั้นศึกษาลักษณะข้อมูลทางการเงินและการบัญชีภายหลังจากนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจ ตลอดจนวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงต่อบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญเมื่อธุรกิจปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งศึกษาโดยการนำงบการเงินของธุรกิจที่ให้ความอนุเคราะห์ด้านข้อมูลรายละเอียดสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการที่จำเป็นมาดำเนินการปรับเปลี่ยนงบการเงินให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีภายใต้ข้อสมมติฐาน และข้อจำกัดในการศึกษารวมถึง

¹³ ศิริวรรณ เสรีรัตน์, สมชาย หิรัญกิตติ, จิรศักดิ์ จิยะจันทร์, ขวลิต ประภาวนนท์, ณดา จันทร์สม และวลัยลักษณ์ อัครีวงศ์,

ข้อจำกัดตามสถานการณ์จริงที่กิจการประสบ เพื่อให้ทราบถึงผลการเปลี่ยนแปลงต่องบการเงินที่สะท้อนความเป็นจริงในธุรกิจเฉพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งมากที่สุด และเพื่อให้สามารถระบุถึงปัญหาที่พบระหว่างการปรับเปลี่ยนวิธีการบัญชีให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ประกอบกับสรุปประเด็นปัญหาอื่นๆ ที่รวบรวมได้จากการเข้าร่วมการสัมมนาร่างมาตรฐานการบัญชี และข้อมูลปัญหาที่ได้จากการสัมภาษณ์เจาะลึกผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของธุรกิจนี้โดยตรง นั่นคือ นักบัญชีของกิจการต่างๆ ในภาคธุรกิจ ซึ่งอาจประสบกับปัญหาที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละกิจการ หรือแตกต่างกันตามแต่ละท้องถิ่นที่ประกอบธุรกิจ โดยจะทำการอธิบายผลในภาพรวมของธุรกิจ มิได้มุ่งเน้นปัญหาของธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งเป็นสำคัญ อย่างไรก็ตามในตอนที่ท้ายของการศึกษาจะเป็นการประมวลผล และเรียบเรียงข้อมูลทั้งหมดจากการศึกษา เพื่อเสนอวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่เหมาะสมแก่ธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งในประเทศไทย

ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

ขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย เริ่มจากการศึกษาข้อมูลพร้อมทั้งทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เข้าใจถึงลักษณะของธุรกิจกุ้งและมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในเบื้องต้น จากนั้นจึงทำการออกแบบงานวิจัย และนำข้อมูลที่รวบรวมได้ในขั้นต้นมาสร้างแบบสอบถาม เพื่อให้สอดคล้องกับงานวิจัย เมื่อเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม ในระยะแรกจำนวนที่ได้รับแบบสอบถามตอบกลับไม่เป็นที่พอใจ จึงได้ติดตามสอบถามเพิ่มเติม โดยส่งแบบสอบถามครั้งที่สอง หลังจากนั้นจึงทำการประมวลผลข้อมูลควบคู่ไปกับการวิเคราะห์ข้อมูล เพื่อสรุปผลและนำมาเสนอในวิทยานิพนธ์ ทั้งนี้การดำเนินการวิจัยจะอธิบายโดยละเอียดในบทที่ 3

ภายหลังจากที่พบว่าธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้งสามารถเป็นตัวแทนที่ดีในการศึกษาความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาบังคับใช้ในธุรกิจการเกษตรของไทย พร้อมทั้งระบุถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขตในการวิจัย คำจำกัดความที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ ตลอดจนการดำเนินการวิจัยและขั้นตอนการเสนอผลการวิจัยเบื้องต้น ในบทที่ 2 จึงเป็นการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการวิจัยในลำดับต่อไป

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีการเกษตรพบว่า สามารถแยกพิจารณาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีการเกษตรได้เป็นประเด็นต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. แนวคิดทางการบัญชีแบบเดิมและการนำมาใช้
2. แนวคิดพื้นฐานในการจัดการสินค้าเกษตรกรรม
3. แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้อง
4. แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรของสถาบันวิชาชีพต่างประเทศ
5. แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย
6. แนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจกุ้ง

การประกอบกิจการของธุรกิจการเกษตร ได้แก่ การเพาะปลูกพืชพันธุ์ต่างๆ และการเลี้ยงสัตว์แต่เนื่องจากการศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงธุรกิจการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงสัตว์ ดังนั้นการรวบรวมข้อมูลจากวรรณกรรมต่างๆ ตามประเด็นข้างต้น จึงมีรายละเอียดมุ่งเน้นเฉพาะการเกษตรในภาคของสัตว์

แนวคิดทางการบัญชีแบบเดิมและการนำมาใช้

แม้ว่าอาชีพเกษตรกรรมจะเป็นอาชีพหลักของประเทศไทย แต่ในอดีตการบัญชีเพื่อการเกษตรยังไม่ได้รับความสนใจเท่าที่ควร สาเหตุอาจมาจากอาชีพเกษตรกรรมมักดำเนินการโดยบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของคนเดียว มิได้จดทะเบียนในรูปนิติบุคคลแต่อย่างใด หรือหากธุรกิจได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล แต่ก็ยังคงมีลักษณะการประกอบกิจการเป็นระบบครอบครัว จึงไม่มีความจำเป็นต้องจัดทำบัญชี ดังนั้นการบันทึกบัญชีภายใต้การดำเนินการโดยลักษณะการบริหารแบบเจ้าของคนเดียวจึงกระทำโดยง่าย พัฒนาการทางการบัญชีตามแนวความคิดเดิมแยกเป็นประเด็นได้ดังนี้

1. เกณฑ์เงินสด แต่เดิมการเก็บข้อมูลทางการบัญชีในธุรกิจกระทำขึ้น เพียงเพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบรายได้จากการเก็บเกี่ยวผลผลิต และรายได้จากการขายสัตว์เลี้ยงที่ได้รับว่าคุ้มกับค่าใช้จ่ายต่างๆ หรือไม่ ซึ่งค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเลี้ยงสัตว์ อาจได้แก่ ค่าพันธุ์สัตว์ ค่าซื้อลูกสัตว์มาเลี้ยงเพื่อขาย ค่าจ้างแรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าซ่อมแซมอุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ ตลอดจนค่าอาหารสัตว์และค่าเคมีภัณฑ์ เป็นต้น สำหรับธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นต้นทุนที่สำคัญที่สุดของกิจการ คือ ค่าอาหารกุ้ง โดยคิดเทียบเป็นอัตราร้อยละต่อต้นทุนการผลิตทั้งหมด

เท่ากับร้อยละ 60¹⁴ ในขั้นต้นอุตสาหกรรมการเกษตรยึดหลักเกณฑ์การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด กล่าวคือ บันทึกบัญชีเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อมีรายการเงินสดรับ และรายการเงินสดจ่ายที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ หรือยึดตามรอบระยะเวลาการเลี้ยงสัตว์ โดยเริ่มตั้งแต่การได้มาซึ่งพันธุ์สัตว์ ตลอดจนดำเนินการเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงสัตว์ จนกระทั่งทำการขายผลผลิตที่ได้และจัดทำงบการเงินเมื่อสิ้นงวดบัญชีเช่นเดียวกับธุรกิจอื่นๆ สำหรับงบการเงินของกิจการการเกษตรใช้งวดบัญชีตามฤดูกาลของผลผลิต เมื่อมีการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายผลผลิตนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นการบันทึกบัญชีตามวงจรชีวิตของสัตว์ จึงไม่มีการคำนึงถึงการปันส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นระหว่างการเพาะเลี้ยงสัตว์

อย่างไรก็ดี ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมิได้ใช้รอบระยะเวลาบัญชีตามฤดูกาลของผลผลิต เหตุเพราะกุ้งเศรษฐกิจโดยปกติจะให้ผลผลิตได้ 2-3 ครั้งใน 1 รอบปีปฏิทิน ดังนั้นธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งส่วนใหญ่จึงใช้งวดบัญชีตามปีปฏิทิน

2. วิธีคำนวณมูลค่าผลิตผลทางการเกษตร เป็นวิธีการที่เกิดขึ้นหลังจากการบัญชีเริ่มพัฒนาให้มีการกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือแต่ละรายการภายใต้วิธีนี้ไม่ว่าจะเป็นพ่อแม่พันธุ์หรือลูกสัตว์ที่ซื้อเข้ามาในกิจการ หรือสัตว์ที่มีอยู่แล้วในกิจการและเติบโตขึ้น สามารถคำนวณมูลค่าของสัตว์นั้นจากการนำราคาขายหรือราคาตลาดของผลิตผลแต่ละชนิด หักด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างการขาย อันได้แก่ ค่านายหน้า ค่าขนส่ง ค่าลำเลียงสินค้าไปยังตลาด และค่าใช้จ่ายทางการตลาดอื่นๆ ซึ่งการตีราคาสินค้าคงเหลือดังกล่าวยังไม่เหมาะสม

3. วิธีราคาต่อหน่วย การบันทึกในระยะเวลาหลังนี้ได้มีการพัฒนาให้การตีราคาสินค้าคงเหลือใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด โดยในการผลิตรอบหนึ่งๆ จะมีการจัดกลุ่มหรือประเภทของสัตว์ในกิจการจำแนกตามชนิด และอายุของสัตว์ จากนั้นจะทำการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของสัตว์ในกลุ่มเดียวกันด้วยมูลค่าที่ประมาณการอย่างเหมาะสมจากต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงของสัตว์แต่ละประเภท สำหรับการบันทึกบัญชีตามวิธีนี้ใช้เฉพาะกับการเพิ่มขึ้นของต้นทุนในการเจริญเติบโตของสัตว์จนกระทั่งโตเต็มที่ ไม่ได้ครอบคลุมถึงการลดลงของราคาตลาดหลังจากสัตว์โตเต็มวัย และ ณ วันสิ้นงวดไม่คำนึงถึงการขายหรือการตายของสัตว์ ซึ่งการบันทึกบัญชีในหลายปีที่ผ่านมามีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการนี้

สำหรับธุรกิจภาคการเกษตรของประเทศไทยแต่เดิม แม้ว่าจะมีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลแต่ยังคงมีลักษณะการดำเนินธุรกิจแบบครอบครัว จึงใช้การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสดเป็นหลัก ซึ่ง

¹⁴ จันทนา ธนาสว่างกุล, "ต้นทุนและผลตอบแทนจากการลงทุนทำฟาร์มกุ้งกุลาดำ," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชีทั่วไป บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 185.

เป็นวิธีที่สามารถปฏิบัติได้โดยง่ายและไม่ผิดหลักการทางภาษีอากร โดยวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามแนวคิดเดิมในเบื้องต้นพบข้อเสีย ดังนี้

1. วิธีการปฏิบัติทางการบัญชีแบบเดิม เป็นการใช้มูลค่าต้นทุนในการวัดผลงานจากกิจกรรมการเกษตร ทำให้ไม่สามารถวัดมูลค่าของกิจการในเชิงเศรษฐกิจได้อย่างแท้จริง คือ จะไม่มีการรับรู้รายได้ตลอดการเพาะเลี้ยงสัตว์ จนกว่าจะได้มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตและจัดจำหน่าย ดังนั้นจึงเป็นปัญหาในธุรกิจการเกษตร โดยเฉพาะสัตว์ที่ต้องใช้ระยะเวลาในการเพาะเลี้ยง กล่าวคือ ในหนึ่งรอบการผลิต หรือการเพาะเลี้ยงหนึ่งจะมีค่าใช้จ่ายในการผลิตหรือค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงเกิดขึ้น ดังนั้นเมื่อสัตว์เติบโตขึ้นระหว่างรอบการผลิตนั้น ธุรกิจก็ควรจะมีการรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพที่เกิดขึ้นนั้น
2. การวัดมูลค่าและความสามารถของกิจการแบบเดิมยังไม่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล งบการเงินไม่สามารถนำไปเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันได้ ผู้ลงทุนจึงยังมิได้รับประโยชน์จากการใช้การปฏิบัติทางการบัญชีตามแนวคิดทางการบัญชีแบบเดิม
3. เกิดปัญหาในการติดต่อสัมพันธ์ทางธุรกิจกับต่างประเทศ เนื่องมาจากการบัญชีที่ยังไม่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล จึงทำให้ไม่ได้รับการสนับสนุนหรือความช่วยเหลือทางการเงิน รวมถึงเรื่องความร่วมมือทางวิชาการ และการร่วมลงทุนของนักลงทุนต่างชาติในตลาดตราสาร ซึ่งอาจมีในระดับน้อยหรือไม่ปรากฏ¹⁵

แนวคิดพื้นฐานในการจัดการสินค้าเกษตรกรรม

แนวคิดการจัดการสินค้าเกษตรกรรมเกิดขึ้นเพื่อให้เห็นต้นทุนต่อหน่วยที่ชัดเจน ช่วยให้กิจการในภาคเกษตรกรรมสามารถกำหนดราคาขายได้อย่างถูกต้อง และเป็นประโยชน์ในการวางแผนการเลี้ยงต่อไปในอนาคต ซึ่งการบัญชีแยกตามสินค้าเกษตรกรรมโดยทั่วไปแบ่งได้ออกได้เป็น 3 ลักษณะ คือ ผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายเมื่อเกิดผลิตภัณฑ์นั้น ผลิตภัณฑ์ที่นำมาเลี้ยงต่อจนกระทั่งขายในเชิงพาณิชย์ได้ และผลิตภัณฑ์ที่มีการคัดเลือกเป็นพ่อ-แม่พันธุ์¹⁶ โดยสามารถอธิบายวิธีการบัญชีได้ดังนี้

1. ผลิตภัณฑ์ที่จำหน่ายเมื่อเกิดผลิตภัณฑ์นั้น หมายถึง ลูกสัตว์ที่จำหน่ายได้ทันทีหรือภายในระยะเวลาอันใกล้เมื่อเกิดการคำนวณต้นทุนควรคำนวณโดยรวมต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่จ่ายไป หรือ ค่าเสื่อมพันธุ์ (Depleting) ซึ่งได้จากการประมาณการของพ่อ-แม่พันธุ์ ผลผลิตทั้งหมดที่จะได้จากพ่อ-แม่พันธุ์และต้นทุนของพ่อ-แม่พันธุ์นั้น อาจรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการเกิดผลผลิตจน

¹⁵ จันทร์จิรา ชวชาติ. การบัญชีสำหรับการปลูกสวนป่า กรณีศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อ.แม่แตง จ.เชียงใหม่. วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2544.

¹⁶ แพร่ กิระสุนทรพงษ์. การบัญชีนกอพยพจากทะเล.วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, ฉบับที่ 91 (มีนาคม 2545): 25-42.

กระทั่งดำเนินการขาย และในกรณีที่เมื่ออัตราการตายของสัตว์หรือตัวอ่อนค่อนข้างสูงจะต้องมีการ ถัวเฉลี่ยค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์นั้น

2. ผลิตภัณฑ์ที่นำมาเลี้ยงดูต่อระยะหนึ่งจนกระทั่งขายได้ในเชิงพาณิชย์เช่นผลิตภัณฑ์ ของธุรกิจเพาะเลี้ยงสัตว์ การคำนวณต้นทุนไม่ยุ่งยากซับซ้อนมาก โดยต้นทุนประกอบด้วย ต้นทุนการ ได้มาของลูกสัตว์และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการเลี้ยงจนกระทั่งสามารถจำหน่ายได้ ซึ่งต้นทุนของ ธุรกิจการเพาะเลี้ยงกึ่งแยกพิจารณาได้เป็น ต้นทุนผันแปร ได้แก่ ค่าพันธุ์ลูกกึ่ง ค่าอนุบาลลูกกึ่ง ค่า อาหารกึ่ง ค่าแรงงาน ค่ายาปฏิชีวนะและสารเคมี ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น ค่าไฟฟ้า ค่าซ่อมแซม เครื่องมือและอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ อาจรวมถึงค่าดอกเบี้ยหรือค่าเสียโอกาสเงินลงทุนและต้นทุนคงที่ ได้แก่ ค่าภาษี หรือค่าเช่า หรือค่าใช้จ่ายที่ดิน ค่าเสื่อมบ่อกึ่ง ค่าเครื่องมือและอุปกรณ์ ค่าเสียโอกาสบ่อ เครื่องมือและอุปกรณ์ และค่าอนุญาตจับหรือค่าสมาชิก¹⁷ สำหรับในทางปฏิบัติทางการบัญชีอาจเกิด ปัญหาขึ้น 2 ประเด็น ได้แก่

2.1 การปันส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมของแต่ละกลุ่มผลิตภัณฑ์ มักจะใช้จำนวนของ สัตว์ในการปันส่วน

2.2 กรณีที่มีการตายเกิดขึ้น โดยเฉพาะสัตว์เลี้ยงที่มีขนาดใหญ่ จะต้องบันทึก บัญชีต้นทุนในการเลี้ยงทั้ง หมดเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่มีสัตว์เสียชีวิต

3. ผลิตภัณฑ์ที่คัดเลือกไว้เพื่อเป็นพ่อ-แม่พันธุ์ต่อไป ในกรณีที่กิจการต้องการคัดเลือก สัตว์ไว้เพราะต้องการผลผลิต มิใช่拿去จำหน่ายเป็นพ่อ-แม่พันธุ์ จะต้องมีการโอนผลผลิตจากที่เป็น ลินค้ามาเป็นสินทรัพย์ถาวร โดยการบันทึกบัญชีต้นทุนจะต้องรวบรวมค่าใช้จ่ายไปจนกระทั่งโอน

แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้อง

ปัจจุบันธุรกิจภาคการเกษตรยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเพื่อธุรกิจการเกษตร โดย เฉพาะมาบังคับใช้ดังที่ได้กล่าวข้างต้น หากพิจารณาแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยก่อน ที่จะมีการนำมาตรฐานการบัญชีสากล เรื่อง “การเกษตร” ฉบับที่ 41 (International Accounting- Standard) มาประยุกต์พบว่า ภาคธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่งต้องอาศัยแม่บทการบัญชีและ มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชี ศึกษาแยกเป็นประเด็น ต่างๆ ได้ดังนี้

1. การรับรู้รายการ

¹⁷ ทวี จินตธรรม (2538), เอกสารวิจัยเศรษฐกิจการเกษตร เลขที่ 120/2538

1.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล กระทบเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และมีราคาทุน หรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

1.2 การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน จากกิจกรรมหรือผลผลิตทางการเกษตร มีมีขอบเขตกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ จึงต้องอาศัยแม่บทการบัญชีคือ จะรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นและสามารถวัดค่าของประโยชน์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อาจมาจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน

1.3 การรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน จากกิจกรรมหรือผลผลิตทางการเกษตร จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงและสามารถวัดค่าของประโยชน์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อาจมาจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน โดยค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน หรือเกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย

2. การวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีไทยได้ให้ทางเลือกไว้หลายวิธี ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและรูปแบบของธุรกิจ อาจได้แก่ ราคาทุนเดิม (Historical Cost) ราคาทุนปัจจุบัน (Current-Cost) มูลค่าที่จะได้รับ (Realizable Value) และมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Present Value) เป็นต้น

3. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป บันทึกรับรู้เมื่อรายการหรือเหตุการณ์เข้าเงื่อนไขของการรับรู้รายการในงบการเงินทั้งรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งต้องพิจารณาความมีนัยสำคัญของข้อมูล กล่าวคือ หากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จะถือว่าข้อมูลนั้นมีนัยสำคัญ

4. การแสดงรายการและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน

4.1 การแสดงรายการในงบดุล

4.1.1 สินทรัพย์หมุนเวียน โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด และไม่มีข้อจำกัดในการใช้ ซึ่งกิจการต้องการมีไว้เพื่อการค้าหรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานตามปกติหรือถือไว้ในระยะสั้น และคาดว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือนตามรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ

4.1.2 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คือสินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ 4.1.1 ซึ่งหากรายการใดมีลักษณะ สภาพคล่อง ความมีนัยสำคัญและหน้าที่ของรายการที่มีต่อกิจการแตกต่างกัน ควรแสดงแยกรายการในงบดุล เช่น อาคาร เครื่องจักร เป็นต้น

4.2 การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน ต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติม ตามกำหนดของมาตรฐานการบัญชี หรือเพื่อให้การแสดงรายการนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร

4.3 หมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วย คำอธิบายรายการและการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงิน รวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือสนับสนุนให้เปิดเผย

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรของสถาบันวิชาชีพต่างประเทศ

หลายประเทศทั่วโลกได้ให้ความสำคัญกับอาชีพเกษตรกรรม จึงมีการพัฒนาการบัญชีให้เหมาะสมกับภาคการเกษตร ดังจะเห็นได้จากสถาบันวิชาชีพต่างๆ ในต่างประเทศที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้น เพื่อให้ธุรกิจการเกษตรได้มีแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่มีมาตรฐานและเป็นสากล ซึ่งเมื่อพิจารณามาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของสถาบันวิชาชีพในต่างประเทศที่นำมาพิจารณาในที่นี้ ได้แก่ International Accounting Standard Committee (IASC) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) และ The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) สามารถสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรของทั้ง 3 สถาบันในตารางที่ 2.1 ซึ่งจากตารางแสดงให้เห็นว่าวิธีการจำแนกรายการสินทรัพย์ชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตรของ IASC แตกต่างจาก AICPA และ CICA โดยวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจภาคการเกษตรส่วนใหญ่ของไทยยึดหลักการราคาทุนในอดีตเช่นเดียวกับ AICPA และ CICA ขณะที่ IASC ยึดหลักการราคาทุนปัจจุบัน

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย

การจัดทำมาตรฐานการบัญชีของไทยเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นสากลนั้น ประเทศไทยใช้มาตรฐานการบัญชีสากล (International Accounting Standard) เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี เช่นเดียวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร¹⁸ ของไทย ซึ่งอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชีสากล ฉบับที่ 41 โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างกันแต่อย่างใด สำหรับการจัดทำร่างมาตรฐานฉบับการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี การแสดงรายการบัญชีในงบการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร ครอบคลุมทั้งพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ มีเนื้อหาพอสั่งเขยัดจากตารางที่ 2.1

¹⁸ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไข การบัญชีสำหรับการเกษตร (มิถุนายน, 2545)

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตร

ประเด็น	IASC	AICPA และ CICA
สินทรัพย์ชีวภาพ การรับรู้รายการ	1. ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ 2. มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ	1. มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต 2. อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ 3. เป็นผลของรายการที่เกิดขึ้นแล้ว
การวัดมูลค่า	มูลค่ายุติธรรม	1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย - ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ 2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิต - ราคาทุนในอดีต
การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป	มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปรับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยแยกเป็น 1. มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ 2. มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม	1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย - รับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงในงบกำไรขาดทุน เมื่อราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน หรือเมื่อแสดงมูลค่าด้วยราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ 2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิต - รับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงด้วยการตัดค่าเสื่อมราคาและเมื่อเกิดการด้อยค่าสินทรัพย์

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตร (ต่อ)

ประเด็น	IASC	AICPA และ CICA
<p>การแสดงรายการและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน</p>	<p><u>งบบุล</u></p> <p>แสดงเป็นรายการสินทรัพย์ประเภทหนึ่งแยกต่างหาก</p> <p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <ol style="list-style-type: none"> มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนรูปทางชีวภาพแสดงเป็นรายได้ หรือ ค่าใช้จ่ายแยกต่างหากในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากระดับราคา แสดงเป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายแยกต่างหากในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานตามปกติ <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ol style="list-style-type: none"> หลักเกณฑ์และข้อพิจารณาในการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม 	<p><u>งบบุล</u></p> <ol style="list-style-type: none"> สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย <ul style="list-style-type: none"> แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้ำคงเหลือ สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต <ul style="list-style-type: none"> ตาม AICPA แสดงรวมไว้ใน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ CICA แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน <p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <ol style="list-style-type: none"> มูลค่าที่เพิ่มขึ้น (ลดลง) ของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขายจากการแสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่าหรือราคาที่จะได้รับสุทธิ การด้อยค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ol style="list-style-type: none"> นโยบายบัญชีเกี่ยวกับการแสดงมูลค่า

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตร (ต่อ)

ประเด็น (ต่อ)	IASB	AICPA และ CICA
	<p>หมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)</p> <p>2. การกระทบยอดมูลค่าต้นทุนงวดและปลายงวด</p>	<p>หมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)</p> <p>2. วิธีการได้มาซึ่งราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ</p> <p>3. องค์ประกอบราคาทุน</p> <p>4. จำนวนเงินตามประเภทค่าเสื่อมราคาสะสม อายุการให้ผลผลิต วิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคา</p>
<p>ผลผลิตทางการเกษตร</p> <p>การรับรู้รายการและการวัดค่า</p>	<p>รับรู้รายการและวัดค่า ณ วันที่เก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม และมูลค่านี้ถือเป็นต้นทุนสำหรับการวัดค่าครั้งต่อไปด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า</p>	<p>รับรู้รายการและวัดค่า ณ วันที่เก็บเกี่ยวด้วยราคาทุน และทุกวันที่ในงบการเงิน วัดค่าด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิถ้าหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด</p>
<p>การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลง</p>	<p>รับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนในกำไรขาดทุน</p>	<p>รับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนในงบกำไรขาดทุน และในกรณีที่ดีราคาด้วยราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน</p>

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปผลการเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตร (ต่อ)

ประเด็น (ต่อ)	IASC	AICPA และ CICA
แสดงรายการและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน	<ol style="list-style-type: none"> 1. แสดงเป็นสินค้างเหลือแยกจากสินค้างเหลือประเภทอื่น 2. เปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการแสดงมูลค่าและวิธีคำนวณราคาทุน 	<ol style="list-style-type: none"> 1. แสดงเป็นสินค้างเหลือแยกตามประเภท 2. เปิดเผยนโยบายการตีราคาและระบุวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาทุน 3. เปิดเผยราคาทุนรวม และราคาตลาดรวมและระบุว่าราคาใดใช้แสดงในงบการเงิน
ที่ดินเพื่อการเกษตร	วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมและแยกแสดงจากที่ดินอื่น	วัดมูลค่าด้วยราคาทุนในอดีต

ที่มา: วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกนตร เปรมปรี และชวลิต พรหมมาต. การบัญชีเกษตรกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542: 13-15

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี การแสดงรายงานในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับกิจกรรมทางการเกษตร

ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

1. กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี สำหรับกิจกรรมทางการเกษตร ดังต่อไปนี้

1.1 สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)

1.2 ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce) ณ วันที่มีการเก็บเกี่ยว

1.3 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (Government Grants) ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับ

สินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

2. ไม่ครอบคลุมถึง

2.1 ที่ดินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน

อาคาร และอุปกรณ์ – IAS #16, TAS #32, และเรื่องที่ดินเพื่อการลงทุน – IAS #40) และ

2.2 สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน – IAS #38, TAS #51)

3. ครอบคลุมถึงผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ วันที่ที่มีการเก็บเกี่ยว แต่จะไม่ครอบคลุมถึงขบวนการผลิตที่ต่อเนื่องหลังการเก็บเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์นั้น เช่น การทำองุ่นให้เป็นเหล้าไวน์ การทำกุ้งแช่แข็ง เป็นต้น

วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

1. การรับรู้ กิจการควรรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพ หรือ ผลผลิตทางการเกษตร เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

1.1 กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์เหล่านั้น อันเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

1.2 มีความเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจาก

สินทรัพย์เหล่านี้

1.3 มูลค่าของสินทรัพย์เหล่านี้สามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

2. การวัดมูลค่า

2.1 สินทรัพย์ชีวภาพ ควรมีการวัดค่าสำหรับการบันทึก ณ วันที่มีการรับรู้เริ่มแรก และแต่ละวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.2 ผลผลิตทางการเกษตร ที่เก็บเกี่ยวมาจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการควรมีการวัดค่าในวันที่มีการเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งค่านี้จะถือเป็นต้นทุน ณ วันนั้นสำหรับถือปฏิบัติ ตาม IAS #2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือ ตาม IAS ฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

3. การกำหนดมูลค่ายุติธรรม การกำหนดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ หรือ ผลผลิตทางการเกษตรอาจทำให้ง่ายขึ้น โดยจัดสินทรัพย์เป็นกลุ่มตามคุณสมบัติที่สำคัญ เช่น ตามอายุ หรือตามคุณภาพ และกิจการควรเลือกคุณสมบัติที่จัดกลุ่มให้สอดคล้องกับตลาดเพื่อการตีราคา ดังต่อไปนี้

3.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ หรือ ผลผลิตทางการเกษตร ถ้าหากมีราคาตลาดปัจจุบันที่เป็นตลาดซื้อขายคล่องก็ควรใช้ราคาตลาดนั้นเป็นมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องคำนึงถึงราคาตามสัญญา ถ้าเกิดได้ทำไว้เพื่อจะขายในอนาคต แม้จะเป็นข้อผูกพันก็ตาม และในกรณีที่มีราคาตลาดหลายราคา ให้เลือกราคาตลาดที่เกี่ยวข้องและใกล้เคียงกับกลุ่มสินค้ามากที่สุด หรือเลือกราคาตลาดที่จะนำไปขาย

3.2 แต่ถ้าหากไม่มีตลาดที่เป็นตลาดซื้อขายคล่องก็อาจพิจารณาจาก

(1) ราคาตลาดล่าสุด

(2) ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน

(3) ราคาเทียบเคียง (Benchmark) ซึ่งเชื่อมโยงมูลค่าของสินทรัพย์กับราคาตลาดของผลิตภัณฑ์ได้ เช่น มูลค่าของฝูงวัวกับราคาตลาดของเนื้อวัวต่อกิโลกรัม หรือ มูลค่าของกุ้งกับราคาตลาดของกุ้งต่อกิโลกรัม เป็นต้น

(4) มูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดในอนาคตจากสินทรัพย์ ซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยก่อนภาษีในตลาดปัจจุบัน

(5) ราคาทุน ในกรณีที่

(5.1) การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เริ่มการลงทุนในครั้งแรก เช่น เพิ่งจะปล่อยลูกกุ้งไปได้ไม่นานก่อนวันที่ปิดงบดุล หรือ

(5.2) ผลกระทบด้านราคาต่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพไม่มีนัยสำคัญ เช่น เพิ่งเริ่มปลูกต้นสน ซึ่งต้องใช้เวลาในการปลูกนานถึง 30 ปี ต่อ 1 รอบการผลิต

4. ค่าใช้จ่าย ณ วันที่ขาย ประกอบด้วยค่านายหน้า ค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียมในการโอนกรรมสิทธิ์ แต่ไม่รวมถึงค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นในการนำสินทรัพย์ไปยังตลาด

5. การรับรู้รายได้ หรือ ค่าใช้จ่าย

5.1 สินทรัพย์ชีวภาพควรได้มีการบันทึกงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชีที่มีเหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น

(1) ผลกำไร หรือผลขาดทุนจากการรับรู้เริ่มแรกในสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม

(2) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพและการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาตลาด

5.2 ผลผลิตทางการเกษตร ควรได้มีการบันทึกในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชีที่มีการเกิดขึ้นในผลกำไร หรือขาดทุนจากการรับรู้อันเป็นผลมาจากการเก็บเกี่ยวในผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม

6. การไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในการรับรู้เริ่มแรกไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ด้วยเหตุที่ว่าไม่มีราคาตลาด หรือหากจะวัดค่าด้วยวิธีการอื่นก็ไม่น่าเชื่อถืออย่างชัดเจน ในกรณีนี้การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพให้วัดด้วยราคาต้นทุน หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

อย่างไรก็ตามหากต่อมาเมื่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพกลับมาเป็นที่น่าสนใจกิจการก็ควรใช้การวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

7. เงินอุดหนุนรัฐบาล

7.1 ถ้าเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่ไม่มีเงื่อนไขใดๆ สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้รับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ทันทีเมื่อมีผลแล้ว

7.2 ถ้าเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งรวมถึงกรณีที่มีการกำหนดว่ากิจการจะต้องไม่ไปดำเนินการในกิจกรรมบางอย่างทางการเกษตรด้วย ในกรณีนี้ให้กิจการรับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ก็ต่อเมื่อมีการบรรลุตามเงื่อนไขหรือข้อกำหนดนั้นแล้ว

7.3 ในกรณีที่เงินอุดหนุนจากรัฐบาลสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ก็ให้นำเอามาตรฐานการบัญชีสากล (IAS #20, TAS #55) การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลมาใช้

การแสดงรายการในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

กิจการควรแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพแยกเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งต่างหากในงบดุล

การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

1. กิจการควรเปิดเผยผลกำไร หรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชีต่อผลการรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร และผลต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

2. กิจการควรแสดงสินทรัพย์ชีวภาพแยกเป็นกลุ่มย่อยตามแต่ละประเภทสัตว์ หรือพืชตามการใช้ประโยชน์เพื่อบริโภคหรือเพื่อผลผลิต (Consumable or Bearer) และตามระยะเวลาครบกำหนดของวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

3. ถ้าไม่ได้มีการเปิดเผยไว้ ณ ที่ใดในงบการเงิน กิจการควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.1 ลักษณะของกิจกรรมสำหรับแต่ละกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพ

3.2 การวัดค่าที่ไม่ใช่ตัวเงินหรือการประมาณการจำนวน ของ

3.2.1 สินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มของกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ

3.2.2 ผลิตภัณธ์ของผลิตผลทางการเกษตรในระหว่างงวดบัญชี

4. กิจการควรเปิดเผยวิธีการและข้อสมมติฐานที่สำคัญในการใช้วัดมูลค่ายุติธรรมของผลิตผลทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ วันที่ที่มีการเก็บเกี่ยวและแต่ละกลุ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ

5. กิจการควรเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของผลิตภัณฑ์ทางการเงินเกษตร ณ วันที่มีการเก็บเกี่ยว แต่ละครึ่งตลอดงวดบัญชี

6. กิจการควรแสดงการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดและปลายงวด โดยแสดงถึง

6.1 กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรม

6.2 การเพิ่มขึ้นเนื่องมาจากการซื้อ

6.3 การลดลงเนื่องมาจากการขาย

6.4 การลดลงเนื่องมาจากการเก็บเกี่ยว

6.5 การเพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ

6.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิซึ่งเกิดจากการแปลงค่าเงินของกิจการในต่างประเทศ

6.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น

7. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ อาจเกิดจากทั้งการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ และการเปลี่ยนแปลงของราคาในตลาด การเปิดเผยข้อมูลโดยแยกแสดงเป็นส่วนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ และส่วนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของราคาตลาด จะเป็นประโยชน์ต่อการประเมินผลการดำเนินงานของกิจการทั้งในงวดปัจจุบันและในอนาคต โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อรอบของการผลิตมีอายุมากกว่า 1 ปี

8. ถ้ากิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการควรมีการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเหล่านั้น ณ วันสิ้นงวดบัญชี

8.1 รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

8.2 คำอธิบายว่าทำไมการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงไม่น่าเชื่อถือ

8.3 ถ้าเป็นไปได้ให้กำหนดช่วงเวลาที่เป็นไปได้สูงที่จะนำเอามูลค่ายุติธรรมมาใช้

8.4 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

8.5 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

8.6 มูลค่าตามบัญชีเบื้องต้นและค่าเสื่อมราคาสะสม (ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและปลายงวดบัญชี

9. ถ้ากิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และ ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการควรมีการเปิดเผยผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้มีการรับรู้จากการ

จำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพนั้นในระหว่างงวดบัญชี รวมทั้งแสดงการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เป็นรายการแยกต่างหาก นอกจากนั้นการกระทบยอดดังกล่าวควรแสดงถึง

- 9.1 ขาดทุนจากการด้อยค่า
- 9.2 การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 9.3 ค่าเสื่อมราคา

10. ถ้ากิจการแต่เดิมวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุน หักด้วย ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ต่อมาการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมมีความน่าเชื่อถือในระหว่างงวด กิจการควรมีการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น

- 10.1 รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพ
- 10.2 คำอธิบายว่าทำไมการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงได้นำเชื่อถือ
- 10.3 ผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลง

11. กิจการควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับเงินอุดหนุนรัฐบาลที่เกี่ยวกับกิจกรรมการเกษตร ซึ่งอยู่ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- 11.1 ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่รับรู้และปรากฏอยู่ในงบการเงิน
- 11.2 เงื่อนไขที่ยังไม่สามารถบรรลุได้และความไม่แน่นอนอื่นๆ ที่มากับการจะได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- 11.3 จำนวนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่คาดว่ากิจการจะได้รับลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงแต่ประการใด เมื่อมีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ ให้ปฏิบัติตาม IAS #8, TAS #39 การแสดงกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชี ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ตามรูปที่ 2-1

มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

➤ **มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)** ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้หาค่าใช้จ่าย ณ วันที่ขาย เช่น ค่านายหน้า ค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียมโอนกรรมสิทธิ์ และกำหนดมูลค่ายุติธรรมจาก

- | | |
|--|---------------------------|
| 1. ราคาตลาดปัจจุบันที่เป็นตลาดซื้อขายคล่อง | 4. ราคาเทียบเคียงราคาตลาด |
| 2. ราคาตลาดล่าสุด | 5. มูลค่าปัจจุบันสุทธิ |
| 3. ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน | 6. ราคาทุน |

➤ **การวัดมูลค่าและการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่าย**



ที่มา: นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. เอกสารประกอบการประชุม - พิจารณ์. กรุงเทพฯ, 2545 (อัดสำเนา)

แนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจกุ้ง

จากการศึกษาความสำคัญของธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งพบว่ากุ้งจะใช้ระยะเวลาในการเพาะพันธุ์และการเพาะเลี้ยงกุ้งแตกต่างกัน โดยกุ้งกุลาดำตามมาตรฐานการเพาะเลี้ยง โดยทั่วไปจะใช้ระยะเวลาในการเลี้ยงประมาณ 4 เดือนหรือ 120 วัน ขณะที่กุ้งพันธุ์อื่นใช้เวลาประมาณ 3 เดือนก่อนจัดจำหน่าย วัตถุประสงค์เกี่ยวกับการผลิต แบ่งเป็น วัตถุประสงค์หลัก ได้แก่ ลูกกุ้ง และ อาหารกุ้ง และ วัตถุประสงค์อื่นได้แก่ ปูน สารเคมี และยา เมื่อเลี้ยงกุ้งได้ประมาณ 60 วันจะมีการเก็บ Record การเติบโตของกุ้งในบ่อที่แยกไว้ในวันที่ทำการปล่อยลูกกุ้ง ซึ่งคำนวณจากสูตร

$$\text{จำนวนกุ้ง}^{19} \times \text{อัตราการรอด}^{20} \times \text{อัตราแลกเนื้อ}^{21} \times \text{น้ำหนักกุ้งโดยรวม}$$

กรณีที่จำนวนลูกกุ้งมีความหนาแน่นมาก จะทำการ weight ออกมาโดยแยกบ่อใหม่ แต่กรณีนี้เกิดขึ้นน้อยมาก ซึ่งเมื่อแยกบ่อเพาะเลี้ยงจะแยกบัญชีใหม่ด้วย และในกรณีที่ตรวจพบว่ากุ้งเป็นโรค จะทำการปิดบ่อโดยใส่สารเคมีฆ่าทั้งบ่อ และบันทึกบัญชีเป็นผลขาดทุน

แนวปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งในปัจจุบันแบ่งเป็น

กรณีที่ 1 **ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง** บันทึกค่าใช้จ่ายในการอนุบาล (ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยง) เข้างานระหว่างเลี้ยง (Work in Process)

เตรียมบ่อ ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมถึงเพาะพันธุ์กุ้ง (ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมบ่อเพาะเลี้ยงกุ้ง เช่น การฉีด ลอกเลน) บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

เดบิต ค่าใช้จ่าย xx

เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า xx

เมื่อซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) โดยปกติจะปล่อยพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) ณ วันที่ซื้อ จึงบันทึกเข้างานระหว่างผลิตได้ทันที โดยบันทึกด้วยราคาที่ซื้อ

เดบิต งานระหว่างเลี้ยง – พ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) xx

เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า xx

¹⁹ จำนวนกุ้ง ใช้วิธีการสุ่มนับ

²⁰ อัตราการรอด คำนวณโดย นำกุ้ง 1 ถุงซึ่งบรรจุลูกกุ้ง 1,500 ตัวปล่อยลงในกระชัง เป็นเวลา 7 วันแล้วนำมานับจำนวนลูกกุ้งที่เหลือ เพื่อใช้สัดส่วนของกุ้งที่เหลืออยู่นั้นคำนวณเป็นอัตราการรอด หากอัตราการรอดต่ำ จะต้องทำการปล่อยลูกกุ้งเสริมให้มีจำนวนลูกกุ้งใกล้เคียงกับที่วันที่เริ่มปล่อยลูกกุ้ง ซึ่งจะให้มีต้นทุนลูกกุ้งเพิ่มขึ้น

²¹ อัตราแลกเนื้อ (Feed Conversion Ratio) คำนวณจาก อาหารทั้งหมด(กิโลกรัม) หารด้วยน้ำหนักกุ้งโดยรวม กล่าวคือ อาหาร 1 กิโลกรัมจะได้กุ้งเป็นจำนวนเท่าไร

เมื่อให้อาหาร ระหว่างอนุบาล (ระหว่างเลี้ยง) ซึ่งอาจรวมค่าขนส่งอาหารเข้าเป็นต้นทุนค่าอาหาร

เดบิต	งานระหว่างเลี้ยง - วัตถุประสงค์โดยตรง	XX	
	เครดิต	วัตถุประสงค์ - อาหาร	XX

เบิกใช้วัสดุสิ้นเปลือง / ยา / สารเคมี

เดบิต	งานระหว่างเลี้ยง - วัตถุประสงค์โดยตรง	XX	
	เครดิต	วัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์	XX

ค่าแรงงานระหว่างอนุบาล (เลี้ยง)

เดบิต	งานระหว่างเลี้ยง - ค่าแรงงานทางตรง	XX	
	เครดิต	เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	XX

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ค่าซ่อมแซมถังก่อนอนุบาล ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อมราคาอาคาร / เครื่องจักร / เครื่องสูบน้ำ / รถยนต์ โดยบันทึกส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมนี้ตามวันที่เริ่มปล่อยพ่อแม่พันธุ์กึ่ง (ลูกกึ่ง)

เดบิต	งานระหว่างเลี้ยง - ค่าใช้จ่ายในการผลิต	XX	
	เครดิต	ค่าใช้จ่ายในการผลิต	XX

กรณีแยกถัง (บ่อ) ระหว่างอนุบาล (ระหว่างเพาะเลี้ยง)

เดบิต	รับโอนงานระหว่างเลี้ยง - ... (บ่อรับโอน)	XX	
	เครดิต	งานระหว่างเลี้ยง - ... (บ่อโอน)	XX

เมื่อขาย ธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งกำหนดราคาซื้อขาย โดยกลุ่มผู้ผลิตซึ่งคำนึงถึงต้นทุนในการผลิตประกอบกับความต้องการลูกกึ่งของตลาด สำหรับธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งอ้างอิงราคาซื้อขายตามราคาของสะพานปลากรุงเทพฯ / มหาชัย / นครศรีธรรมราช

เดบิต	ต้นทุนขาย	XX	
	เครดิต	งานระหว่างเลี้ยง - วัตถุประสงค์โดยตรง	XX
		งานระหว่างเลี้ยง - ค่าแรงงานทางตรง	XX
		งานระหว่างเลี้ยง - ค่าใช้จ่ายในการผลิต	XX
เดบิต	เงินฝากธนาคาร / ลูกหนี้การค้า	XX	
	เครดิต	ขาย	XX

กรณีที่ 2 **ธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งบันทึกค่าใช้จ่ายในการอนุบาล (ธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยง)** เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน

เตรียมบ่อ ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมถังเพาะพันธุ์กุ้ง (ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมบ่อเพาะเลี้ยงกุ้ง เช่น การฉีด
ลอกเลน) บันทึกลงเป็นค่าใช้จ่าย

เดบิต ค่าใช้จ่าย XX
เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า XX

เมื่อซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) โดยปกติจะปล่อยพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) ณ วันที่ซื้อ จึงบันทึกเข้างาน
ระหว่างผลิตได้ทันที โดยบันทึกด้วยราคาซื้อ

เดบิต ซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) XX
เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า XX

เมื่อให้อาหาร ระหว่างอนุบาล (ระหว่างเลี้ยง) ซึ่งอาจรวมค่าขนส่งอาหารเข้าเป็นต้นทุนค่าอาหาร

เดบิต ค่าอาหารที่ใช้ไป XX
เครดิต ค่าอาหาร XX

เบิกใช้วัสดุสิ้นเปลือง / ยา / สารเคมี

เดบิต ค่าวัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์ที่ใช้ไป XX
เครดิต ค่าวัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์ XX

ค่าแรงงานระหว่างอนุบาล (เลี้ยง)

เดบิต เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน XX
เครดิต เงินเดือนและค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย XX

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ค่าซ่อมแซมถังอนุบาล ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าแรงงานทางอ้อม ค่าเสื่อม
ราคาอาคาร / เครื่องจักร / เครื่องสูบน้ำ / รถยนต์ โดยบันทึกส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมนี้ตาม
วันที่เริ่มปล่อยพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง)

เดบิต ค่าใช้จ่าย XX
เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า XX

เมื่อขาย ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งกำหนดราคาซื้อขาย โดยกลุ่มผู้ผลิตซึ่งคำนึงถึงต้นทุนในการผลิตประกอบ
กับความต้องการลูกกุ้งของตลาด สำหรับธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งอ้างอิงราคาซื้อขายตามราคาของ
สะพานปลากรุงเทพฯ / มหาชัย / นครศรีธรรมราช

เดบิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า XX
เครดิต ขาย XX

เดบิต ต้นทุนขาย	XX	
เครดิต ค่าใช้จ่าย		XX
ซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง)		XX
ค่าอาหารที่ใช้ไป		XX
ค่าวัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์ที่ใช้ไป		XX
เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน		XX
<p>สำหรับแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย นั้น เนื่องจากตามร่างมาตรฐานการบัญชียังไม่ได้มีการอธิบายถึงวิธีการบันทึกบัญชีไว้ จึงขอเสนอวิธีการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเมื่อประยุกต์กับธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ดังต่อไปนี้</p>		
<p>เตรียมถัง (บ่อ) ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมถังเพาะพันธุ์กุ้ง (ค่าใช้จ่ายเพื่อเตรียมบ่อเพาะเลี้ยงกุ้ง เช่น การฉีด ลอกเลน) บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย</p>		
เดบิต ค่าใช้จ่าย	XX	
เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้การค้า		XX
<p>เมื่อซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ลูกกุ้ง) เนื่องจากราคาซื้อเป็นราคายุติธรรมอยู่แล้ว จึงบันทึกรับรู้สินทรัพย์ด้วย ราคาที่ซื้อมา</p>		
เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ – พ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง	XX	
เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้		XX
<p>เมื่อให้อาหาร ระหว่างอนุบาล (ระหว่างเลี้ยง)</p>		
เดบิต ค่าอาหารที่ใช้ไป	XX	
เครดิต ค่าอาหาร		XX
<p>เกิดค่าใช้จ่ายวัสดุสิ้นเปลือง / ยา / สารเคมี</p>		
เดบิต วัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์ที่ใช้ไป	XX	
เครดิต วัสดุสิ้นเปลือง / เคมีภัณฑ์		XX
<p>ค่าแรงงานระหว่างอนุบาล (ระหว่างเลี้ยง)</p>		
เดบิต ค่าแรงงาน	XX	
เครดิต เงินเดือนและค่าจ้างแรงงานค้างจ่าย		XX

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าสาธารณูปโภค ได้แก่ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต XX
 เครดิต เงินฝากธนาคาร / เจ้าหนี้ XX

เมื่อพ่อแม่พันธุ์กึ่งเพาะพันธุ์ลูกกึ่ง (เมื่อมีลูกกึ่งเกิดขึ้นในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง) ทั้งนี้ลูกกึ่งดังกล่าว

ต้องมีการค้ำเงินถึงอัตราครอบอด ซึ่งมีการรับรู้กำไรขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรกโดยบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม

เดบิต ลูกกึ่ง XX
 เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ
 ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย XX

ข้อสังเกต

1. ลูกกึ่ง มีราคาตลาดซื้อขายกันอยู่แล้วในปัจจุบัน
2. กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เป็นผลขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย แต่ในทางปฏิบัติ สินค้าทางการเกษตรไม่มีค่าใช้จ่าย ณ จุดขายหรือมีน้อยมาก อาจไม่จำเป็นต้องบันทึกรายการนี้
3. ถ้าราคาของสินทรัพย์ชีวภาพขึ้นอยู่กับความต้องการของตลาด สัตว์อายุสั้นควรมีการเผื่อผลขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เพื่อรองรับการลดมูลค่าจากปัญหาสินทรัพย์ชีวภาพลดตลาด ซึ่งสัตว์อายุยาวอาจไม่เกิดผลขาดทุน เพราะยังไม่เห็นผลขาดทุนที่ชัดเจน

เมื่อขาย ต้องตีราคาด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยวก่อนขาย (เฉพาะกรณีที่ยุติการเจริญเติบโตก่อนขายเท่านั้น จึงจะถือว่าเป็นผลผลิตผลทางการเกษตร) ซึ่งเมื่อได้รายการขายสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตผลทางการเกษตร ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนั้น ต่างกับการขายสินค้าคงเหลือ เนื่องจากกิจการได้มีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายเป็นรายได้ ณ วันสิ้นงวดบัญชีแต่ละปี ดังนั้นเมื่อขายจึงควรบันทึกรายการดังนี้

เดบิต พ่อแม่พันธุ์กึ่ง / กึ่งพร้อมขาย XX
 เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ
 ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย XX
 เดบิต ขาย XX
 เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ – พ่อแม่พันธุ์กึ่ง / ลูกกึ่ง / กึ่งพร้อมขาย XX

ผลจากการเปลี่ยนวิธีการทางการบัญชีที่ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งใช้อยู่ในปัจจุบันมาเป็นการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย ทำให้งบการเงินของกิจการเปลี่ยนแปลงไป ดังนี้

ตารางที่ 2.2 ตารางแสดงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินภายหลังปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

งบดุล (ปัจจุบัน)	งบดุล (ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)
<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่มีการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร 2. ไม่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 	<ol style="list-style-type: none"> 1. มีการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร 2. แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพพร้อมกระทบยอดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
<p style="text-align: center;">งบดุล (บางส่วน)</p> <p style="text-align: center;"><u>สินทรัพย์</u></p> <p><u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u></p> <p>(ไม่มี)</p>	<p style="text-align: center;">งบดุล (บางส่วน)</p> <p style="text-align: center;"><u>สินทรัพย์</u></p> <p><u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u></p> <p>สินทรัพย์ชีวภาพ</p> <ul style="list-style-type: none"> -สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อให้ผลผลิต -สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว <p>หรือ</p> <p>สินทรัพย์ชีวภาพ</p> <ul style="list-style-type: none"> -สินทรัพย์ชีวภาพพร้อมเก็บเกี่ยว -สินทรัพย์ชีวภาพไม่พร้อมเก็บเกี่ยว

ตารางที่ 2.2 ตารางแสดงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินภายหลังปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี
สำหรับการเกษตร (ต่อ)

งบดุล (ปัจจุบัน)	งบดุล (ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)
<p>หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน) (ไม่มี)</p>	<p>หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน) หมายเหตุ ... การกระทบยอดราคาตามบัญชีสินทรัพย์ ชีวภาพ</p> <p>ยอดยกมา ณ วันที่ 1 มกราคม xx</p> <p>เพิ่มขึ้นจากการซื้อ xx</p> <p>รายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ยุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p> <p>เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ xx</p> <p>เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา xx</p> <p>รายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ยุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p> <p>เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ (xx)</p> <p>เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา (xx)</p> <p>ลดลงจากการขาย xx</p> <p>ยอดยกไป ณ วันที่ 31 ธันวาคม xx</p>

ตารางที่ 2.2 ตารางแสดงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินภายหลังปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี
สำหรับการเกษตร (ต่อ)

งบกำไรขาดทุน (ปัจจุบัน)	งบกำไรขาดทุน (ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)
1. ไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรก 2. ไม่มีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี	1. เกิดผลขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย 2. เกิดผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ซึ่งทั้ง 2 รายการ อาจรวมอยู่ในชื่อรายการกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ซึ่งผลกำไรและผลขาดทุนดังกล่าว หากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพในกลุ่มเดียวกัน อาจหักกลบกันได้
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) รายได้จากการดำเนินงาน (ไม่มี) ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน (ไม่มี)	งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) รายได้จากการดำเนินงาน กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย (กรณีเป็นผลกำไร) ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงาน กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย(กรณีเป็นผลขาดทุน)

ประเด็นปัญหาที่พบระหว่างการนำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาประยุกต์กับธุรกิจแพะพันธุ์และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง โดยปรับเปลี่ยนวิธีการทางการบัญชีปัจจุบันให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย และรวบรวมปัญหาที่ได้จากเอกสารต่างๆ สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาในเรื่องมูลค่ายุติธรรมซึ่งต้องรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งในด้านกายภาพและคุณภาพของราคา²² กล่าวคือ ทางด้านกายภาพ ประเทศไทยยังไม่พร้อมที่จะพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ ส่วนทางด้านคุณภาพของราคา ยังมีปัญหาความน่าเชื่อถือของราคาตลาด เนื่องจากยังไม่มีหน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชนรองรับ

2. ปัญหาการวัดมูลค่ายุติธรรมในกรณีที่ช่วงราคาของสินทรัพย์ชีวภาพแกว่งตัวมาก ในกรณีของกึ่งปัญหาในประเด็นนี้อาจจะไม่มีผลกับธุรกิจกึ่งเท่าใดนัก เนื่องจากวงจรชีวิตของกึ่งสั้น คือไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี มีการซื้อขายกันตลอดทั้งปี ในช่วงเวลาที่ไม่แตกต่างกันมาก ทำให้การแกว่งตัวของราคาไม่เป็นปัญหากับธุรกิจ

3. ปัญหาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมอย่างเหมาะสมสำหรับผลิตผลทางการเกษตรซึ่งไม่มีทางเลือก²³ จะก่อให้เกิดปัญหาการกำหนดราคาโอน ในกรณีที่มีการขายผลิตผลทางการเกษตรให้กับบริษัทในเครือ เช่น ธุรกิจแพะพันธุ์กึ่งจำหน่ายลูกกึ่งให้กับธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง ซึ่งเป็นการซื้อขายกันระหว่างบริษัทในเครือ โดยการกำหนดราคาดังกล่าว อาจเป็นเหตุให้ผู้บริหารใช้เป็นเครื่องมือในการตกแต่งงบการเงินได้ อย่างไรก็ตาม การจัดทำมาตรฐานการบัญชีจะเป็นไปภายใต้ความเชื่อมั่นว่าผู้บริหารมีความตรงไปตรงมากับข้อมูลของงบการเงินพอควร

4. การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้มีการรับรู้รายได้แสดงเป็นผลกำไรในงบการเงิน ทั้งที่ยังมิได้ทำการจำหน่ายออกจากกิจการ คือเป็นกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง จะไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการ เพราะการรับรู้รายได้เพิ่ม ทำให้กิจการมีกำไรเพิ่ม ส่งผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาษี (หากสรรพากรยอมรับวิธีการทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้) และต้องทำการจ่ายเงินปันผลในอนาคตเนื่องจากกิจการมีกำไร ซึ่งจะยังเป็นปัญหาให้กับกิจการอย่างมาก หากในต้นปีถัดมาหลังจากจ่ายเงินปันผลแล้ว สินทรัพย์ชีวภาพ คือ ลูกกึ่งเป็นโรค หรือตายเป็นจำนวนมาก

²² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, เอกสารประกอบการประชุมพิจารณา, กรุงเทพฯ, 2545 (อัครสำเน), หน้า14.

²³ เรื่องเดียวกัน. หน้า14.

5. ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยกำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลรายละเอียดสินทรัพย์ ปริมาณงานมาก ซึ่งจะเป็นภาระกับกิจการ โดยเฉพาะกิจการที่ต้องนำเสนองบการเงินรายไตรมาสด้วย

6. ปัญหาภัยธรรมชาติ และโรคภัยไข้เจ็บที่อาจจะเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ บางบริษัทสินทรัพย์ชีวภาพเป็นโรคแต่อาจมีความต้องการให้กิจการของตนมีกำไร และตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยสามารถเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมได้หลายวิธี กิจการจึงใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ให้มูลค่าสูง

7. ในกรณีที่สรรพากรไม่ยอมรับวิธีการทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กล่าวคือ ยังคงให้ผู้ประกอบการใช้ราคาทุนแบบเดิม หากร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้บังคับใช้แล้วผู้ประกอบการจะต้องบันทึกบัญชีทั้ง 2 แบบ ซึ่งจะทำให้ยุ่งยาก และเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น

8. ในประเทศไทยยังไม่มีรูปแบบการประกันภัยมารองรับความไม่แน่นอนของสิ่งมีชีวิตอันเป็นสินทรัพย์ที่สำคัญของธุรกิจภาคการเกษตร ทำให้กิจการภาคการเกษตรมีความเสี่ยงสูงในการรับรู้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง

9. การคำนวณ “อัตรการรอด” ซึ่งควรจะมีอยู่ในทุกธุรกิจการเกษตรนั้น ยังเป็นการคำนวณโดยขึ้นอยู่กับวิจารณ์ญาณของผู้บริหาร ทั้งนี้ผู้บริหารอาจใช้ประสบการณ์ในอดีตประกอบกับวิธีการที่วิชาการยอมรับ ดังนั้นอัตรการรอดในแต่ละกิจการจะแตกต่างกัน อาจเป็นผลให้งบการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างแท้จริง

10. ปัญหาในเรื่องความเข้าใจในการตีความมาตรฐานการบัญชีเพื่อทำการบันทึกบัญชี ซึ่งอาจส่งผลให้การบันทึกบัญชีไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เช่น ความเข้าใจในการปฏิบัติกับผลิตผลทางการเกษตร สำหรับในบางธุรกิจที่เก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตรแล้วทำการจำหน่ายทันที เช่น ในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งจะไม่ทำการบันทึกการขายผลิตผลทางการเกษตร แต่สำหรับธุรกิจที่ผลิตผลทางการเกษตรสามารถเก็บไว้ได้นานก่อนจำหน่าย จะบันทึกรับรู้ผลิตผลทางการเกษตร และควรจะบันทึกการได้มาของผลิตผลทางการเกษตรอย่างไร

เมื่อได้พิจารณาถึงแนวคิดทางการบัญชีแบบเดิม แนวคิดพื้นฐานในการจัดการสินค้าเกษตรกรรม แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้อง แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการเกษตรของสถาบันวิชาชีพต่างประเทศ และแนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจกุ้ง ตามลำดับ แสดงให้เห็นถึงพัฒนาการทางการบัญชีในธุรกิจการเกษตร ประกอบกับแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย ทำให้สามารถดำเนินการวิจัยโดยออกแบบเครื่องมือสำหรับการวิจัย รวมถึงวิธีการดำเนินการวิจัย ซึ่งได้อธิบายไว้ในบทถัดไป

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการศึกษาแบ่งเป็น 5 ส่วน โดยส่วนแรกกล่าวถึงขั้นตอนในการดำเนินงานวิจัย ซึ่งมีการอธิบายวิธีการศึกษาเป็นลำดับขั้นตอนพอสังเขป ส่วนที่ 2 อธิบายถึงประชากรที่จะทำการศึกษา พร้อมทั้งกรอบของกลุ่มประชากร ส่วนที่ 3 เป็นการอธิบายเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย โดยกล่าวถึงรายละเอียดของคำถามแต่ละส่วนในแบบสอบถาม ตลอดจนประเด็นคำถามที่ใช้เป็นเครื่องมือประกอบการสัมภาษณ์เจาะลึกและประเด็นที่จะได้รับจากข้อคำถามนั้นๆ ส่วนที่ 4 เป็นการอธิบายการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อนำข้อมูลที่ได้ไปประมวลผลในลำดับต่อไป และในส่วนสุดท้าย กล่าวถึงการวิเคราะห์ข้อมูล โดยอธิบายถึงวิธีการประมวลผลข้อมูลที่รวบรวมได้ทั้งหมด เพื่อให้การวิเคราะห์ข้อมูลมีความชัดเจนที่สุด ซึ่งแต่ละส่วนมีรายละเอียดดังนี้

ขั้นตอนในการดำเนินงานวิจัย

การวิจัยมีลำดับขั้นตอนในการดำเนินงานดังนี้

1. เริ่มจากการรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งได้จากการศึกษาวรรณกรรมต่างๆ ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 โดยเรียบเรียงใหม่ตามขอบเขตเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัย ภายใต้ความเข้าใจของผู้ศึกษา ซึ่งผู้ศึกษาได้เข้าฟังการสัมมนาเรื่องร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและสัมภาษณ์ผู้จัดทำร่างมาตรฐาน เพื่อทำความเข้าใจในเนื้อหาของร่างมาตรฐานที่สำคัญรวมถึงวัตถุประสงค์ในการจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการประยุกต์ร่างมาตรฐานในธุรกิจเฉพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้งในลำดับต่อไป
2. ศึกษาวิธีการจัดทำบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งโดยใช้วิธีการสอบถามจากผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจโดยตรงอย่างละเอียด และนำมาใช้ประกอบกับข้อมูลที่ได้จากผลงานวิจัยในอดีตเพื่อจัดทำแบบสอบถาม
3. นำข้อมูลที่รวบรวมข้างต้นมาจัดทำแบบสอบถาม แบ่งเป็นชุดคำถาม 2 ชุด ได้แก่ แบบสอบถามสำหรับถามนักบัญชีและแบบสอบถามสำหรับถามผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ดูภาคผนวก ก) ซึ่งจะอธิบายลักษณะและรายละเอียดของแบบสอบถามในหัวข้อ “เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย”
5. รวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มเติมจากกิจการที่ให้ความอนุเคราะห์ในการให้ข้อมูล เพื่อนำมาจัดทำตัวอย่างการประยุกต์งบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงิน และอัตราส่วนทางการเงิน

6. ประมวลผลแบบสอบถามที่ได้รับคืนจากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
7. สรุปผลพร้อมทั้งอธิบายวิธีการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่เหมาะสมกับธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง

ประชากร

เนื่องจากร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรภายหลังจากการประกาศใช้จะมีผลบังคับใช้กับกิจการจดทะเบียนนิติบุคคลในธุรกิจภาคการเกษตร จึงได้ศึกษาจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยตรง คือ นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งนักบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง น่าจะเป็นผู้ที่มีความรู้พอควรเกี่ยวกับการบัญชีของธุรกิจ และมีหน้าที่ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร หากมีการบังคับใช้ในอนาคต ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ทำหน้าที่ตรวจงบการเงิน ตลอดจนการบัญชีของธุรกิจเป็นอีกกลุ่มหนึ่งที่น่าจะมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีของธุรกิจ เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องมีความรู้ และความสามารถอย่างเพียงพอในธุรกิจที่ตนตรวจสอบ ดังนั้นในการศึกษาความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้ในธุรกิจเลี้ยงกุ้ง จึงทำการศึกษาความคิดเห็นของประชากรทั้งสองกลุ่มข้างต้น โดยอธิบายกรอบของประชากรแยกเป็น 2 กลุ่ม ได้ดังนี้

1. นักบัญชีของกิจการประกอบธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย และมีรายชื่อกิจการปรากฏในกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ซึ่งจดทะเบียนธุรกิจจะระบุว่าประกอบกิจการประเภทเพาะพันธุ์กุ้งจำนวน 41 แห่งและประเภทเพาะเลี้ยงกุ้งจำนวน 166 แห่ง โดยหน่วยประชากรที่จะทำการศึกษาในครั้งนี้กำหนดให้ นักบัญชี 1 คน ในแต่ละกิจการ นับเป็น 1 หน่วยประชากร อย่างไรก็ตามจากการสอบถามไปยังธุรกิจเบื้องต้น พบว่า หลายกิจการจดทะเบียนนิติบุคคล แต่มิได้ประกอบกิจการแต่อย่างใด จึงไม่สามารถให้ข้อมูลได้ ดังนั้นจำนวนหน่วยประชากรจึงอาจเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจะทราบผลจำนวนที่แน่นอนภายหลังจากการศึกษาเสร็จสิ้น โดยจะอธิบายไว้ในส่วนของบทประมวลผล

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการประกอบธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยโดยมีชื่อกิจการปรากฏในกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และนำส่งงบการเงินแก่ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เนื่องจากชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการทราบจากชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปรากฏในงบการเงินของแต่ละกิจการ เมื่อนำส่งงบการเงิน โดยหน่วยประชากรที่จะทำการศึกษาในครั้งนี้กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน นับเป็น 1 หน่วยประชากร ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางรายรับตรวจบัญชีให้กับธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

มากกว่า 1 แห่ง ประกอบกับบางกิจการมิได้นำส่งงบการเงินแก่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า จึงทำให้ไม่สามารถทราบชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการได้ ดังนั้นหน่วยประชากรในกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีจำนวนทั้งสิ้น 60 คน จึงแตกต่างไปจากจำนวนนักบัญชี ทั้งนี้ไม่รวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่ยินยอมให้สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (สำนักงาน ก.บช.) เปิดเผยข้อมูลที่อยู่ของตนในทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากไม่สามารถทราบที่อยู่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายนั้นได้

เพื่อประโยชน์ในการประมวลผล จึงได้ทำการศึกษาหน่วยประชากรทั้งหมดของ 2 กลุ่มประชากรข้างต้น

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยประกอบด้วย

1. คำถามปลายเปิด (Open-ended Response Questions) เป็นคำถามที่เปิดโอกาสให้ผู้ตอบได้แสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ สำหรับการสัมภาษณ์ และนำมาใช้ในบางส่วนของแบบสอบถาม

2. คำถามปลายปิด (Close-ended Response Questions) สำหรับใช้ในแบบสอบถาม โดยลักษณะของคำถามมักเป็นคำถามที่มีโครงสร้าง (Structured Question) ให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบเป็นลำดับแต่ละข้อ ในที่นี้ใช้คำถามปลายปิด ซึ่งมีลักษณะดังนี้

2.1 คำถามปลายปิดให้เลือกตอบเพียงข้อเดียว ซึ่งต้องการให้ผู้ตอบเลือกคำตอบที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงหรือความคิดเห็นของตนมากที่สุด

2.2 คำถามปลายปิดมีคำตอบให้เลือกได้ 2 ข้อ เป็นคำถามที่มีทางเลือกให้ผู้ตอบเพียง 2 ทางเลือก

2.3 คำถามปลายปิดแบบหลายตัวเลือก (Multiple Choices Question) มีลักษณะเป็นคำถามซึ่งมีหลายทางเลือก และต้องการให้ผู้ตอบเลือกตอบเพียง 1 คำตอบที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงหรือความคิดเห็นของตนมากที่สุด

2.4 คำถามแบบ Likert Scales เป็นการวัดทัศนคติ โดยกำหนดระดับความมากน้อยในการแสดงความคิดเห็น เช่น เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

2.5 คำถามแบบจัดอันดับ (Ranking Question) เป็นคำถามที่ให้ผู้ตอบจัดอันดับคุณสมบัติของความคิด โดยกำหนดให้เลข 1 แทนด้วยอันดับแรกที่ถูกเลือก เลข 2 แทนด้วยอันดับที่ผู้ตอบเลือกรองลงมา และเลข 3 แทนด้วยอันดับสุดท้ายที่ผู้ตอบเลือกตอบ

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยขั้นต้น ได้แก่ ข้อคำถามที่มีลักษณะเป็นคำถามปลายเปิด เพื่อใช้ประกอบการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก สมมุติบัญชี หรือ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี หรือเจ้าหน้าที่ตำแหน่งอื่น ๆ ที่มีหน้าที่และอำนาจในการตัดสินใจทางด้านการบัญชีของกิจการ โดยประเด็นคำถามจัดทำขึ้นเพื่อมุ่งศึกษาถึงลักษณะของธุรกิจ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการใช้ในปัจจุบันเบื้องต้นพร้อมทั้งคำถามเกี่ยวกับความรู้เรื่องร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และสอบถามความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในแง่ประโยชน์หรือปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีมาประยุกต์ในกิจการ ซึ่งมีรายละเอียดของคำถามดังต่อไปนี้ ข้อมูลทั่วไปของกิจการ กล่าวคือ สอบถามรูปแบบและลักษณะการดำเนินงาน รวมถึงประเภทผลผลิตของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงลักษณะการประกอบการ และคุณสมบัติเบื้องต้นของกิจการในการเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรในการศึกษาวิธีการบัญชีเบื้องต้น ซึ่งในการสัมภาษณ์ได้คัดเลือกกิจการทั้งที่จัดตั้งในรูปแบบหุ้นส่วน และบริษัทมีประเด็นคำถามดังนี้

1. วิธีการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งพอสังเขป เพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและทราบถึงขั้นตอนที่อาจก่อให้เกิดการบันทึกบัญชี
2. มาตรฐานการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งที่กิจการปฏิบัติตาม และหน่วยงานที่จัดตั้งมาตรฐานการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง ซึ่งประเด็นคำถามในข้อนี้จะแสดงให้เห็นว่ากิจการที่ศึกษาได้ประกอบการตามมาตรฐานการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งอันเป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม
3. ข้อมูลด้านการตลาดเพื่อให้ทราบวิธีการกำหนดราคาขาย ตลาดที่กิจการดำเนินการซื้อขาย ตลอดจนกลุ่มลูกค้าของกิจการและส่วนแบ่งตลาดของกิจการโดยประมาณ เพื่อทราบถึงบทบาทของกิจการในตลาดเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง
4. หลักการบัญชีและวิธีการบันทึกบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบัน โดยสอบถามตั้งแต่เริ่มขั้นตอนการได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้งในกิจการเพาะพันธุ์กุ้ง หรือลูกกุ้งในกิจการเพาะเลี้ยงกุ้ง ตลอดจนรายการบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างดำเนินการเพาะพันธุ์ หรือเพาะเลี้ยงกุ้ง จนกระทั่งจำหน่ายผลผลิต รวมถึงการแสดงรายการในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ทราบแนวทางการบันทึกบัญชีรายการสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ โดยข้อมูลที่ได้จะพิจารณาควบคู่กับข้อมูลการบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง และวิธีการบัญชีตามทฤษฎีการบัญชีที่ค้นคว้าจากเอกสารต่างๆ
5. วิธีการทางบัญชีตามร่างมาตรฐานบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งจะสอบถามความรู้เกี่ยวกับการออกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และความเข้าใจร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเบื้องต้น เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่าผู้ถูกสัมภาษณ์ได้มีความเข้าใจในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรตรงกันกับคณะผู้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

6. ความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการที่เหมาะสมในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรได้อย่างน่าเชื่อถือตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เพื่อทราบความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งเบื้องต้น ซึ่งจะนำไปศึกษาแนวโน้มทางความคิดเห็นต่อไป

7. ความเป็นไปได้ในการนำวิธีการในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรได้อย่างน่าเชื่อถือมาประยุกต์กับธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง เพื่อให้ทราบความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้งเบื้องต้นเกี่ยวกับ ความเป็นไปได้ที่จะปฏิบัติตามร่างมาตรฐาน และสาเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามร่างมาตรฐานได้

8. ความเป็นไปได้ในการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เพื่อให้ทราบความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์ และเพาะเลี้ยงกุ้งเบื้องต้นเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชี และสาเหตุที่ไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีได้

9. ประโยชน์ที่คาดว่าจะกิจการจะได้รับ ตลอดจนปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งประกอบกับปัญหาที่พบจากการศึกษาร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเบื้องต้น

เมื่อได้ข้อมูลจากชุดคำถามข้างต้น ประกอบกับข้อมูลจากการศึกษาจากเอกสารพอสังเขปจากนั้นนำมาสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยอีกชุดหนึ่งเป็นแบบสอบถาม (Self-administrated Questionnaires) ที่มีลักษณะคำถามปลายปิดและปลายเปิด โดยแบ่งแบบสอบถามเป็น 2 ชุด ชุดแรกสำหรับนักบัญชี ส่วนชุดที่ 2 สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งประเด็นคำถามจัดทำขึ้นเพื่อศึกษาการบัญชีที่กิจการต่างๆ ในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งที่ใช้อยู่ปัจจุบันในภาพรวม เพื่อให้ทราบถึงสัดส่วนของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการต่างๆ พร้อมทั้งตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล อาทิ ตรวจสอบคุณสมบัติของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยการสอบถามตำแหน่งงานและประสบการณ์ทำงานของผู้ตอบแบบสอบถาม เป็นต้น อีกทั้งมีคำถามที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อตรวจสอบความน่าเชื่อถือของคำตอบ นอกจากนี้ในส่วนหนึ่งของแบบสอบถามทั้ง 2 ชุด ได้มุ่งศึกษาความคิดเห็นของนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ และความคิดเห็นต่อความเป็นไปได้ในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาประยุกต์ พร้อมทั้งคำถามอื่นๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชี ทั้งประเด็นความสามารถในการเปิดเผยข้อมูล และประโยชน์หรือปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำร่างมาตรฐานมาประยุกต์ โดยมีรายละเอียดของคำถาม (แบบสอบถามคุณภาพผวนก) ดังต่อไปนี้

แบบสอบถามส่วนที่ 1 เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปของกิจการ ดังนี้

1. ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถาม เพื่อตรวจสอบคุณสมบัติของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งช่วยให้ทราบว่าคำตอบที่ได้รับจากชุดคำถามมีความน่าเชื่อถือ และได้รับคำตอบจากผู้จัดทำบัญชีโดยตรง พร้อมทั้งสอบถามเบอร์โทรศัพท์ สำหรับกรณีที่แบบสอบถามไม่สมบูรณ์ ครบถ้วนหรือกรณีที่ผู้ตอบแบบสอบถามตอบคำถามไม่ตรงประเด็น

2. ระดับการศึกษาทางการบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม เพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่าผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจเฉพาะพันธกิจและเพาะเลี้ยงกุ้งมีความรู้และความสามารถ ตลอดจนความเข้าใจอย่างพอควร ในการจัดทำบัญชี ซึ่งแบ่งเป็น การศึกษาในระดับต่ำกว่าปริญญาตรี ระดับปริญญาตรี และระดับสูงกว่าปริญญาตรี

3. ระยะเวลาในการทำงานทางด้านบัญชีกับธุรกิจเพาะพันธกิจหรือเพาะเลี้ยงกุ้ง เพื่อให้ทราบถึงประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีในธุรกิจ ซึ่งจะแสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความเข้าใจธุรกิจนี้อย่างเพียงพอ และช่วยสนับสนุนความน่าเชื่อถือของความคิดเห็นและคำตอบทุกประเด็น ในแบบสอบถาม โดยแบ่งเป็น กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาในการทำงานด้านบัญชีในธุรกิจเพาะพันธกิจและเพาะเลี้ยงกุ้งน้อยกว่า 3 ปี ผู้มีระยะเวลาในการทำงาน 3-5 ปี และผู้มีระยะเวลาในการทำงานมากกว่า 5 ปี

แบบสอบถามส่วนที่ 2 เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปของกิจการ โดยมีรายละเอียดของคำถามดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของกิจการ เพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ แบ่งเป็นธุรกิจที่ดำเนินงานในรูปบริษัท จำกัด บริษัท (มหาชน) จำกัด และ ห้างหุ้นส่วน จำกัด

2. ลักษณะการประกอบการ ซึ่งต้องการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุว่าปัจจุบันธุรกิจได้ประกอบการเพาะพันธกิจ กุ้ง เพาะเลี้ยงกุ้ง แปรรูปกุ้ง หรือประกอบการอื่นๆ เพื่อยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

3. ประเภทผลิตภัณฑ์ของกิจการ เป็นคำถามที่ใช้ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของคำตอบ โดยพิจารณาความสอดคล้องของคำตอบข้อนี้กับคำตอบที่ผู้ตอบแบบสอบถามได้ตอบไว้ในข้อลักษณะประกอบการ เช่น กรณีที่ผู้ตอบแบบสอบถามตอบว่าเพาะเลี้ยงกุ้ง ดังนั้นประเภทผลิตภัณฑ์ของกิจการ คือ กุ้งเพาะเลี้ยงพร้อมบริโภค เป็นต้น ซึ่งแบ่งตัวเลือกเป็น พันธุ์ลูกกุ้ง กุ้งเพาะเลี้ยงพร้อมบริโภค กุ้งแช่แข็ง หรืออื่นๆ หากผู้ตอบแบบสอบถามตอบคำถามไม่สอดคล้องกัน จึงจะทำการโทรศัพท์เพื่อสอบถามยืนยันคำตอบอีกครั้ง

4. อายุของกิจการ เพื่อนำมาพิจารณาถึงความสำคัญของผลจากแบบสอบถาม โดยการที่กิจการดำเนินการเป็นระยะเวลานานจะแสดงให้เห็นว่าการดำรงอยู่ของกิจการที่ผ่านมาในอดีต

เป็นไปได้ด้วยดี และอาจคาดการณ์ได้ว่ากิจการจะยังคงดำเนินกิจการต่อไปในอนาคต ดังนั้นหากกิจการประกอบกิจการต่อไป กิจการก็จะต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เมื่อมีผลบังคับใช้

5. ทุนจดทะเบียนของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงขนาดของกิจการเบื้องต้น โดยพิจารณาจากมูลค่าการลงทุนของกิจการ แบ่งตัวเลือกเป็น กิจการที่มีทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 1 ล้านบาท 1-5 ล้านบาท 6-10 ล้านบาท 11-50 ล้านบาท 51-100 ล้านบาท และมากกว่า 100 ล้านบาท โดยคาดว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่อาจมีส่วนแบ่งตลาดมากในอุตสาหกรรม ซึ่งจะต้องพิจารณาประกอบกับสินทรัพย์และรายได้ของกิจการในข้อคำถามถัดไป

6. มูลค่าสินทรัพย์ปัจจุบัน เพื่อให้ทราบถึงขนาดของกิจการ ซึ่งพิจารณาจากมูลค่าการลงทุนในสินทรัพย์ของกิจการ แบ่งเป็น กิจการที่มีสินทรัพย์ปัจจุบันน้อยกว่า 1 ล้านบาท 1-5 ล้านบาท 6-10 ล้านบาท 11-50 ล้านบาท 51-100 ล้านบาท และมากกว่า 100 ล้านบาท โดยคาดว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่อาจมีส่วนแบ่งตลาดมากในอุตสาหกรรม ซึ่งจะต้องพิจารณาประกอบกับทุนจดทะเบียนข้างต้นและรายได้ของกิจการในข้อคำถามถัดไป

7. มูลค่ายอดขายปีปัจจุบัน เพื่อพิจารณารายได้ของกิจการ โดยแบ่งตัวเลือกเป็น กิจการที่มีมูลค่ายอดขายน้อยกว่า 1 ล้านบาท 1-10 ล้านบาท 11-20 ล้านบาท 21-30 ล้านบาท 31-40 ล้านบาท และมากกว่า 40 ล้านบาท ซึ่งคาดว่ากิจการที่มีรายได้มากอาจมีส่วนแบ่งทางการตลาดมากในอุตสาหกรรม ทั้งนี้จะต้องพิจารณาประกอบกับทุนจดทะเบียนและสินทรัพย์ของกิจการข้างต้น

8. แหล่งที่มาของสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ได้แก่ พ่อแม่พันธุ์กึ่งในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง หรือลูกกึ่งในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่ง เพื่อให้ทราบถึงความสามารถในการจัดหาสินทรัพย์ชีวภาพมาใช้ในการผลิต แสดงให้เห็นถึงการดำรงอยู่ของกิจการในอนาคต ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เมื่อมีผลบังคับใช้ โดยแบ่งแหล่งที่มาได้เป็น ซื้อมาในประเทศ จากการเพาะพันธุ์ในกิจการ จากการนำเข้าจากต่างประเทศ หรืออาจมีการได้สินทรัพย์มาด้วยวิธีการอื่น ซึ่งจะอธิบายต่อไปในส่วนของการประมวลผล

9. การกำหนดราคาลูกกึ่งในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง หรือกึ่งพร้อมบริโภค (กึ่งโตเต็มที) ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่ง โดยที่มาของการกำหนดราคาซื้อขายผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรของกิจการ จะทำให้ทราบความเป็นไปได้ในการแสดงมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เช่น หากธุรกิจมีตลาดซื้อขายคล่อง และใช้การกำหนดราคาอ้างอิงตามราคาตลาดนั้น ดังนั้นธุรกิจก็มีความเป็นไปได้ที่จะปฏิบัติตามร่างมาตรฐานในเรื่องการใช้มูลค่ายุติธรรมวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ได้ เป็นต้น ซึ่งแหล่งที่มาของการกำหนดราคา กึ่ง อาจได้แก่ การ

กำหนดราคาโดยอ้างอิงกับราคาตลาด โดยลูกค้าผู้สั่งซื้อสินค้า โดยพิจารณาจากต้นทุนการเลี้ยงเป็นหลัก หรือการกำหนดราคาโดยใช้วิธีอื่นๆ

10. ตลาดซื้อขายของกิจการ เพื่อทราบถึงความเป็นไปได้ในการการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ หรือ ผลิตผลทางการเกษตรตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งจากการสัมภาษณ์ในขั้นต้นทำให้กำหนดตัวเลือกสำหรับคำตอบได้ดังนี้ ตลาดสะพานปลา กรุงเทพฯ ตลาดสะพานปลามหาชัย ตลาดสะพานปลานครศรีธรรมราช และอื่นๆ ในกรณีที่มีคำตอบนอกเหนือจากข้างต้น

แบบสอบถามส่วนที่ 3 ประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับการบัญชีที่กิจการใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งสอบถามเพื่อให้ทราบถึงวิธีการบัญชีปัจจุบันของธุรกิจในภาคอุตสาหกรรมเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง โดยมีรายละเอียดของคำถามดังต่อไปนี้

1. กิจการคิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงกุ้งเข้าเป็นต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีนั้น ซึ่งหากธุรกิจคิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุน ประเภทของต้นทุน ได้แก่ วัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตของกิจการนั้นประกอบด้วยอะไรบ้าง และใช้วิธีการบันทึกต้นทุนเข้างานตามวิธีใด สำหรับกิจการที่คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีนั้น กิจการมีค่าใช้จ่ายใดบ้างในฟาร์มเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงกุ้ง และมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ คือ พ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันที่ได้มาและลูกกุ้งระหว่างอนุบาล ในฟาร์มเพาะพันธุ์กุ้ง หรือ ลูกกุ้ง ณ วันที่ได้มาและกุ้งระหว่างเลี้ยงในฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้งอย่างไร

2. กิจการบันทึกค่าขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ลูกกุ้ง กุ้งพร้อมบริโภค (กุ้งโตเต็มที่) กุ้งที่ไม่ได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการ และค่าขายกุ้งเป็นโรค เป็นรายได้ประเภทใดในงบการเงินของกิจการ ซึ่งอาจแสดงเป็นรายได้จากการขาย รายได้เบ็ดเตล็ด หรือ รายได้อื่น เป็นต้น

3. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของวัตถุดิบ เคมีภัณฑ์ อาหาร ยา และวัสดุสิ้นเปลืองรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่ และมีการคำนวณมูลค่าของรายการข้างต้นรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือโดยบันทึกด้วยวิธีใด

แบบสอบถามส่วนที่ 4 ประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับการบัญชีตามรูปแบบร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และความรู้ ความเข้าใจของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว โดยมีรายละเอียดของคำถามดังต่อไปนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถามทราบหรือไม่ว่าจะมีการเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในประเทศไทย ถ้าทราบ ทราบจากแหล่งใด และถ้าไม่ทราบกรุณาตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นสรุปร่างมาตรฐาน เพื่อให้ทราบความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับร่างมาตรฐานของผู้ตอบแบบสอบถาม

2. ความเข้าใจของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยให้ผู้ตอบเลือกตอบว่ามีความเข้าใจร่างมาตรฐานฉบับนี้เป็นอย่างดี หรือมีบางส่วนที่ยังไม่เข้าใจ เพื่อพิจารณาแบบสอบถามที่ตอบว่ามีบางส่วนที่ยังไม่เข้าใจให้มากขึ้น และพยายามสร้างความเข้าใจให้กับผู้ตอบแบบสอบถามเพิ่มเติมหลังจากที่ได้รับคำตอบไม่สมบูรณ์

3. ฟาร์มเพาะพันธุ์กุ้ง สามารถแบ่งกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ได้แก่ พ่อแม่พันธุ์กุ้ง และกุ้งระหว่างอนุบาล เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์เหล่านี้ได้อย่างไร เพื่อให้ทราบความเหมาะสมในการจัดกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยคาดว่าผู้มีความรู้ ความชำนาญในธุรกิจจะมีความสามารถในการจัดแบ่งกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม

4. ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง สามารถแบ่งกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ กุ้งระหว่างเลี้ยง เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์นั้นได้อย่างไร เพื่อให้ทราบความเหมาะสมในการจัดกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยคาดว่าผู้มีความรู้ ความชำนาญในธุรกิจจะมีความสามารถในการจัดแบ่งกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม และนำคำตอบไปเป็นข้อมูลสนับสนุนประกอบการปรับงบการเงิน

5. สำหรับข้อนี้เป็นการเรียงลำดับระดับความน่าเชื่อถือของ วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์ ณ ช่วงเวลาต่างๆ คือ ณ วันที่ซื้อหรือได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ เกือบเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพ (ผลิตผลทางการเกษตร) โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุวิธีที่คิดว่าน่าเชื่อถือที่สุด ณ ช่วง เวลานั้นแทนด้วย “1” และวิธีที่น่าเชื่อถือรองลงมาแทนด้วย “2” และวิธีที่น่าเชื่อถือน้อยที่สุดแทนด้วย “3” ตามลำดับ สำหรับข้อที่ผู้ตอบแบบสอบถามคิดว่ามีความน่าเชื่อถือ(ไม่ว่าระดับใด) ให้ผู้ตอบแบบสอบถามตอบว่ามีความเป็นไปได้ที่กิจการจะใช้ราคานั้นหรือไม่ หากเป็นไปได้ที่จะนำวิธีนั้นมาใช้ กรุณาให้เหตุผลประกอบ ซึ่งคำตอบในข้อนี้จะนำไปเปรียบเทียบกันระหว่างความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กล่าวคือ หากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน น่าจะเป็นหลักฐานสนับสนุนว่า ราคาที่ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกมา เพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะเป็นตัวแทนที่ดีได้

6. ผู้ตอบแบบสอบถามคิดว่ากิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้หรือไม่ หากไม่ได้เพราะเหตุใด โดยในคำถามแต่ละข้อจะอ้างอิงเนื้อหาตามร่างมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้ทราบความเป็นไปได้ในการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวเมื่อมีผลบังคับใช้

7. ผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นต่อการบังคับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรอย่างไร เช่น กิจการควรมีการรับรู้รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิสำหรับงวดทันทีที่มี

การรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม และวันที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวดบัญชีตามที่ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรกำหนด หรือ หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้ต้นทุนในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น หรือ หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้รายได้ในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น หรือ มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรกิจวิตมากกว่า 1 ปีขึ้นไป เพื่อสำรวจความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

8. หากกิจการในอุตสาหกรรมเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จะมีผลต่อกิจการอย่างไร ซึ่งข้อนี้เป็นคำถามปลายเปิด เพื่อระดมความคิดเห็นที่ดีของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

9. หากกิจการในอุตสาหกรรมเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร กิจการจะประสบกับปัญหาใดบ้าง ซึ่งข้อนี้เป็นคำถามปลายเปิดเช่นเดียวกับข้อข้างต้น เพื่อระดมความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

10. ผู้ตอบแบบสอบถามมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมอย่างไรเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เพื่อขอความคิดเห็นเพิ่มเติมจากผู้มีความรู้ ความสามารถด้านการบัญชีสำหรับการเกษตรโดยตรง คือ นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง

สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น แบบสอบถามจะประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับระยะเวลาในการทำงานกับธุรกิจฟาร์มเพาะพันธุ์กุ้ง หรือ ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง และ **แบบสอบถามส่วนที่ 4** คือ คำถามเกี่ยวกับการบัญชีตามรูปแบบร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเท่านั้น

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาใช้ประกอบการวิจัย แบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ

1. การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก
2. การใช้แบบสอบถาม

โดยข้อมูลที่ได้รวบรวมได้แบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

1. ข้อมูลทั่วไปและข้อมูลด้านการตลาดของธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ตลอดจนการให้ความช่วยเหลือของภาครัฐ
2. แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่ธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

3. ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย เมื่อนำมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง รวมถึงข้อมูลเพิ่มเติมที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชี

4. ปัญหาด้านการวัดมูลค่า ปัญหาด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และปัญหาอื่น ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับเมื่อนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย

5. ข้อเสนอแนะ และข้อคิดเห็นต่างๆ ของผู้ให้สัมภาษณ์และผู้ตอบแบบสอบถามที่จะเป็นประโยชน์ในการหาแนวทางแก้ไขปัญหา และพิจารณาความเหมาะสมของแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งต่อไป

การวิเคราะห์ข้อมูล

จากร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทยมีประเด็นที่น่าสนใจในเรื่องความน่าเชื่อถือในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันที่รับรู้ครั้งแรก และ ณ วันสิ้นงวดบัญชี รวมถึงผลิตผลทางการเกษตร ด้วยมูลค่ายุติธรรมที่กิจการเลือกใช้ ดังนั้นการศึกษาคั้งนี้จึงได้สอบถามความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ทางการบัญชีแต่ละช่วงเวลาในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง โดยให้เลือกราคาที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุดในการวัดมูลค่าในแต่ละช่วงเวลา คือ **ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ (ผลิตผลทางการเกษตร)** หากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน น่าจะเป็นหลักฐานสนับสนุนว่า ราคาที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดดังกล่าว จึงทำการศึกษานักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยประเด็นคำถามต่างกัน โดยแยกประเด็นคำถามตามลักษณะธุรกิจ คือ ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง พิจารณาในแต่ละช่วงเวลา เนื่องจากลักษณะธุรกิจ และช่วงเวลาอาจเป็นเหตุให้เลือกใช้ราคาที่แตกต่างกัน โดยนักบัญชีอาจเลือกใช้ราคาที่เป็นประโยชน์กับกิจการมากที่สุด ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะพิจารณาเลือกใช้ราคาภายใต้ความถูกต้องตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงทำให้มีความคิดเห็นแตกต่างกันได้ ดังนั้นจึงทำการศึกษาแยกเป็นประเด็นคำถามจากการวิจัย ดังต่อไปนี้

ประเด็นคำถามที่ 1 ความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมในแต่ละช่วงเวลา

1. นักบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

2. นักบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ สิ้นงวดบัญชี**

3. นักบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

ประเด็นคำถามที่ 2 ความคิดเห็นของ**นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง**เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมในแต่ละช่วงเวลา

1. นักบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

2. นักบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ สิ้นงวดบัญชี**

3. นักบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

ประเด็นคำถามที่ 3 ความคิดเห็นของ**ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง** เกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมในแต่ละช่วงเวลา

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ สิ้นงวดบัญชี**

3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม เพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

นอกจากประเด็นคำถามในการวิจัยข้างต้น การศึกษาครั้งนี้มีประเด็นคำถามอื่น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย เมื่อนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง จะมีผลทำให้ลักษณะข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเปลี่ยนแปลงไป

2. ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของไทย เมื่อนำมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ทำให้อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญของกิจการเปลี่ยนแปลงไป

สำหรับการศึกษาวิจัยนี้ได้ใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับรวมได้จากวรรณกรรมต่างๆ การสัมภาษณ์ ตลอดจนแบบสอบถาม โดยจะอธิบายลักษณะของธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการใช้ในปัจจุบัน การบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตร การเปลี่ยนแปลงต่องบการเงินของธุรกิจกุ้งเมื่อนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ ประกอบกับสรุปประเด็นปัญหาที่พบระหว่างการปรับเปลี่ยนวิธีการบัญชีให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

อย่างไรก็ดีผู้ศึกษาได้นำสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) สนับสนุนผลจากแบบสอบถาม โดยใช้สมมติฐานในการทดสอบของแมน – วิทนี (The Mann – Whitney U Test) เป็นสถิติในการทดสอบ เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ในการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมเพื่อกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งจากแบบสอบถามที่ให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกวิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุดในแต่ละช่วงเวลา คือ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ** **ณ วันสิ้นงวดบัญชี** และ **ณ วันเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ (ผลิตผลทางการเกษตร)** หากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน น่าจะเป็นหลักฐานสนับสนุนว่าราคาหรือวิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีเลือกนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะเป็นตัวแทนที่ดีได้ดังกล่าว จึงได้ทำการศึกษาให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีด้วยสมมติฐานต่างกัน โดยแยกสมมติฐานตามลักษณะธุรกิจ คือ ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง พิจารณาในแต่ละช่วงเวลา เนื่องจากลักษณะธุรกิจ และช่วงเวลาอาจเป็นเหตุให้เลือกใช้ราคาที่แตกต่างกัน โดยนักบัญชีอาจเลือกใช้ราคาที่เป็นประโยชน์กับกิจการมากที่สุด ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะพิจารณาเลือกใช้ราคาภายใต้ความถูกต้องตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงทำให้มีความคิดเห็นแตกต่างกันได้ สมมติฐานทางสถิติที่ใช้ในการวิจัยมีดังนี้

ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง

สมมติฐานที่ 1 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

สมมติฐานที่ 2 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าของพ่อแม่พันธุ์กุ้งที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันสิ้นงวดบัญชี**

สมมติฐานที่ 3 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าของลูกกุ้งระหว่างอนุบาลที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันสิ้นงวดบัญชี**

สมมติฐานที่ 4 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันเก็บเกี่ยว**

ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

สมมติฐานที่ 5 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

สมมติฐานที่ 6 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันสิ้นงวดบัญชี**

สมมติฐานที่ 7 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด **ณ วันเก็บเกี่ยว**

สมมติฐาน 7 ข้องข้างต้นประมวลผลโดยโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS สำหรับข้อสมมติฐานทางสถิติจะระบุวิธีที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุด ซึ่งนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกในแต่ละช่วงเวลาให้ชัดเจนไว้ในบทการวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

บทที่ 4

การวิเคราะห์ข้อมูลและผลการวิจัย

ปัจจุบันการบัญชีของธุรกิจแพะพันธุ์ และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีแบ่งเป็น 2 วิธีได้แก่ การคิดค่าใช้จ่ายในการแพะพันธุ์ และแพะเลี้ยงกึ่งเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน และการคิดค่าใช้จ่ายในการแพะพันธุ์และการแพะเลี้ยงกึ่งเข้าเป็นต้นทุนการแพะพันธุ์ และแพะเลี้ยงกึ่ง ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในตอนท้ายของบทที่ 2 โดยการบัญชีปัจจุบันจะเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้อง เหตุเพราะยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาบังคับใช้โดยเฉพาะ สำหรับบทที่ 4 นี้ได้อธิบายวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลสองส่วน ได้แก่

1. การปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร
2. การวิเคราะห์แบบสอบถาม

โดยในส่วนของ การปรับงบการเงินได้จัดทำตัวอย่างการปรับงบการเงิน เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนขึ้น และ ส่วนของผลการวิเคราะห์แบบสอบถามได้แยกอธิบายผลตามกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถาม คือ นักบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง นักบัญชีในธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่ง ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. การปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

การปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ เพื่อให้ทราบถึงความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาปรับใช้ในธุรกิจกึ่งของประเทศไทย และเพื่อให้ผู้ศึกษาและผู้อ่านมีความเข้าใจที่ตรงกัน จึงได้กำหนดขอบเขตของการศึกษาภายใต้ข้อสมมติฐาน และข้อจำกัดที่พบ ก่อนนำเสนอตัวอย่างการปรับงบการเงินในลำดับต่อไป

1.1 สมมติฐานในการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเป็นการกำหนดกรอบความคิดในการศึกษาให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

1. การเลือกงบการเงินเพื่อนำมาปรับให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ได้นำงบการเงินของนิติบุคคลหนึ่ง ซึ่งจดทะเบียนในรูปบริษัท จำกัด มาเป็นระยะเวลากว่าสิบปี และให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มเติม โดยการศึกษาครั้งนี้ถือว่างบการเงินดังกล่าวเป็นตัวแทนที่ดีในการนำมาศึกษา

2. สำหรับการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เป็นการพิจารณามูลค่ายุติธรรมภายใต้เงื่อนไขให้ตัวแปรอื่นๆ คงที่ ได้แก่ กำลังซื้อของผู้บริโภค ความต้องการขาย ความต้องการซื้อของตลาดสินค้าทดแทนได้ ตลอดจนปัจจัยอื่นใดที่มีผลต่อราคาซื้อขาย

3. วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมกึ่งระหว่างเพาะเลี้ยงตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร มีข้อสมมติฐานว่าราคาขายกึ่งจะเพิ่มขึ้นตามน้ำหนักของกึ่ง หรือ ตามสัดส่วนการเจริญเติบโตของกึ่ง เหตุเพราะระหว่างการเพาะเลี้ยงเกิดต้นทุนในการให้อาหาร และค่าใช้จ่ายอื่นๆ โดยกำหนดให้อัตราการเจริญเติบโตของกึ่งเท่ากันในทุกช่วงอายุ

4. เนื่องจากในอดีตไม่เคยมีการศึกษาเรื่องอัตราการเจริญเติบโตของกึ่งโดยตรง ผู้ศึกษาจึงใช้ข้อมูลอัตราการเจริญเติบโตของกึ่งที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้มีประสบการณ์ในการเพาะเลี้ยงกึ่งและมีความรู้ทางการเพาะเลี้ยงกึ่งเป็นอย่างดี และถือว่าข้อมูลที่ได้มีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะนำมาประกอบการปรับงบการเงินครั้งนี้

5. กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เป็นผลขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย แต่ในทางปฏิบัติ สินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเป็นสินค้าทางการเกษตรในที่นี้ คือ ลูกกึ่ง และกึ่งพร้อมขายไม่มีค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย หรือมีน้อยมาก อาจไม่จำเป็นต้องบันทึกรายการนี้ จึงไม่นำกำไรขาดทุนดังกล่าวมาคำนวณในการปรับงบการเงิน

6. ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายหลังปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานยังคงใช้ยอดคงเดิมของบริษัท เนื่องจากข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรไม่ยินยอมให้กิจการนำผลกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.2 ข้อจำกัดในการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งพบภายหลังจากได้ทำการศึกษา สามารถแบ่งได้เป็นข้อจำกัดสำหรับบุคคล 2 กลุ่ม กล่าวคือ ข้อจำกัดของบุคคลกลุ่มแรกเป็นข้อจำกัดที่สืบเนื่องมาจากผู้ปรับงบการเงินเป็นบุคคลภายนอกธุรกิจกึ่ง หรือเป็นผู้ที่มีได้เกี่ยวข้องกับธุรกิจกึ่งโดยตรง ทำให้เกิดเงื่อนไขหรือข้อจำกัดบางประการ และข้อจำกัดของบุคคลกลุ่มที่สองเป็นข้อจำกัดที่เกิดขึ้น แม้ว่าผู้ปรับงบการเงินจะเป็นบุคคลภายในธุรกิจกึ่ง หรือเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจกึ่งโดยตรง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1.2.1 ข้อจำกัด เนื่องจากผู้ปรับงบการเงินเป็นบุคคลภายนอกธุรกิจกึ่ง ซึ่งประเด็นหลักเกิดจากการขาดข้อมูลสำหรับประกอบการศึกษา ได้แก่

1. ข้อมูลที่ใช้ประกอบการปรับงบการเงิน เช่น ราคาซื้อขายสินทรัพย์ ในตลาดซื้อขายคล่องของกิจการ เป็นต้น ได้อ้างอิงตามสถานการณ์จริงของบริษัท ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้ถูกจำกัด ภายใต้ความอนุเคราะห์ในการให้ข้อมูลจากบริษัทที่นำงบการเงินมาศึกษา

2. วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร แต่ละวิธีถูกคำนวณตามความเข้าใจของผู้ศึกษาซึ่งเป็นผู้ปรับงบการเงินและเป็นบุคคลภายนอกธุรกิจกู๋ โดยได้ศึกษาจากเนื้อความในร่างมาตรฐานประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้ร่วมจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีโดยตรง เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ใกล้เคียงกับคณะผู้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีมากที่สุด

1.2.2 ข้อจำกัด กรณีผู้ปรับงบการเงินเป็นบุคคลภายในธุรกิจกู๋ ภายหลังจากการศึกษา พบว่า สำหรับธุรกิจเพาะพันธุ์มีข้อจำกัด อันเป็นเหตุให้ไม่สามารถปรับงบการเงินโดยการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้อย่างเหมาะสม ดังนี้

1. ธุรกิจเพาะพันธุ์กู๋ไม่มีราคาตลาดตามคำนิยามในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร กล่าวคือ ไม่มีตลาดซื้อขายสำหรับผลผลิตของกิจการ การซื้อขายเป็นการติดต่อทางการค้าโดยตรงระหว่างผู้ซื้อ และ ผู้ขาย ไม่มีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการและไม่มี การประกาศเพื่อเปิดเผยราคาต่อสาธารณชนแต่อย่างใด

2. การขายลูกกู๋ให้กับธุรกิจเพาะเลี้ยงกู๋เป็นการขาย โดยคำนึงถึงต้นทุนเป็นหลัก ประกอบกับการเพาะพันธุ์ในแต่ละครั้งส่วนใหญ่จะเป็นการเพาะพันธุ์ตามคำสั่งซื้อของลูกค้า ราคาซื้อขายจึงเป็นราคาที่เกิดจากการตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายในขั้นต้น ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงได้ในกรณีที่ลูกกู๋ที่ธุรกิจเพาะเลี้ยงสั่งซื้อไม่เป็นไปตามข้อตกลง จะเห็นได้ว่าความผันผวนของราคาค่อนข้างสูงจึงไม่เหมาะสมที่จะวัดมูลค่าของสินทรัพย์ (ลูกกู๋) ด้วยมูลค่ายุติธรรม

3. การเจริญเติบโตของลูกกู๋ระหว่างเพาะพันธุ์ ไม่สามารถวัดมูลค่าของลูกกู๋เหล่านั้นได้ เนื่องจากมีขนาดเล็กมาก และหากลูกกู๋ยังไม่ได้ขนาดธุรกิจเพาะเลี้ยงกู๋จะไม่ซื้อไปเพาะเลี้ยงต่อ ทั้งนี้เป็นเพราะวิธีการเพาะเลี้ยงต่อแตกต่างจากขั้นตอนการเพาะพันธุ์

4. หากพิจารณาว่า ราคาตลาดซื้อขายตามปกติของแต่ละกิจการไม่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ กล่าวคือ กิจการเพาะพันธุ์กู๋มีมาตรฐานการผลิตที่ดี สามารถเพาะพันธุ์ให้ผลได้ดีสม่ำเสมอ อาจถือเอาราคาซื้อขายดังกล่าวเป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ แต่ยังคงมีเงื่อนไขคือ ลูกกู๋ในธุรกิจเพาะพันธุ์กู๋มีอายุสั้น ประมาณ 20-30 วันก่อนจำหน่ายต่อให้กับธุรกิจเพาะเลี้ยงกู๋ ดังนั้นการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ (ลูกกู๋) ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี จึงไม่มีความจำเป็นและยุ่งยาก ผลที่ได้ไม่คุ้มค่า

5. ผู้ประกอบการธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นเจ้าของคนเดียวหรือเป็นกลุ่มเกษตรกร ในขณะที่ผู้ประกอบการในรูปแบบนิติบุคคลมีจำนวนน้อยมาก และโดยมากมักจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลไว้แต่ก็ได้ประกอบกิจการแต่อย่างใด ผู้ใช้ประโยชน์จากงบการเงินของธุรกิจมีไม่มากนัก ดังนั้นการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ (ลูกกุ้ง) ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีจึงไม่มีความจำเป็นและยุ่งยาก ผลที่ได้ไม่คุ้มค่า

ข้อจำกัดต่างๆ แสดงให้เห็นว่าธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งไม่มีความเป็นไปได้และไม่เป็นการเหมาะสมอย่างยิ่งที่จะวัดมูลค่าของสินทรัพย์ (ลูกกุ้ง) ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร แต่อาจปฏิบัติตามร่างมาตรฐานโดยใช้วิธีราคาทุนซึ่งเป็นทางเลือกสุดท้ายตามร่างมาตรฐาน และเป็นวิธีที่ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งปฏิบัติอยู่แล้วในปัจจุบัน ดังนั้นตัวอย่างการปรับงบการเงินที่จะทำการศึกษาในลำดับต่อไปเป็นการปรับงบการเงินเฉพาะงบการเงินของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

1.3 ตัวอย่างการปรับงบการเงินธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง เนื่องจากข้อจำกัดในการปรับงบการเงินของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีไม่มากนัก จึงสามารถนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์กับงบการเงินในธุรกิจได้ และเพื่อให้ผลของการปรับงบการเงินดังกล่าวใกล้เคียงกับสภาพเศรษฐกิจ สถานการณ์จริงและเห็นภาพชัดเจนยิ่งขึ้น จึงได้ขอความอนุเคราะห์จากบริษัทหนึ่งเพื่อขอข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มเติม ซึ่งรายละเอียดการประกอบกิจการของกิจการมีดังนี้

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด มีฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้งตั้งอยู่ในเขตจังหวัดชุมพร จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2531 ด้วยทุนจดทะเบียน 20,000,000 บาท โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง เพื่อประกอบกิจการเพาะเลี้ยงกุ้ง และจำหน่ายกุ้งพร้อมบริโภคพันธุ์กุลาดำ

ปัจจุบันกิจการมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชี โดยการบันทึกค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงกุ้งที่เกิดขึ้นทั้งหมดเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีในงบกำไรขาดทุน และบันทึกราคาซื้อลูกกุ้งเป็นสินทรัพย์รอตัดบัญชี โดยรอบปีบัญชีของบริษัทสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม ของทุกปี ซึ่งในช่วงสองถึงสามปีที่ผ่านมา กิจการซื้อลูกกุ้งมาในราคาคงที่ คือ ตัวละ 12 สตางค์ กุ้งพร้อมขายที่สามารถจำหน่ายได้มีอัตราร้อยละ 85 ของกุ้งที่ปล่อยแต่ละบ่อ และอ้างอิงราคาขายกุ้งพร้อมขายตามราคาของตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ซึ่งเป็นตลาดซื้อขายตามปกติของกิจการ อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการจะจำหน่ายกุ้ง หรืออ้างอิงราคากุ้งที่ตลาดกลางสะพานปลาอื่นๆ ผลของการปรับงบการเงินจะออกมาในรูปแบบไม่แตกต่างกัน แต่จะแตกต่างกันในส่วนของราคาที่น่ามาอ้างอิงเพื่อประกอบการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของกุ้ง ณ ช่วงเวลาต่างๆ

โดยผลการปรับงบการเงินแบ่งเป็นกรณีตามการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพดังต่อไปนี้

กรณีที่ 1 การใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

ปัจจุบันการซื้อขายหุ้นดำเนินการโดยผู้ซื้อและผู้ขายตกลงราคากัน ณ ตลาดหุ้นในประเทศไทย ได้แก่ ตลาดกลางสะพานปลา (ยานนาวา) จังหวัดกรุงเทพฯ ตลาดกลางสะพานปลา มหาชัย จังหวัดสมุทรสาคร และตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ซึ่งการซื้อขายเป็นลักษณะการประมูลราคา กล่าวคือ หากผู้ขายพึงพอใจราคาที่ผู้รับซื้อเสนอ จึงจะทำการซื้อขายระหว่างกัน ราคาที่ประกาศในตลาดกลาง ณ จังหวัดต่างๆ เป็นเพียงการเก็บรวบรวมราคาซื้อขายในแต่ละวันเท่านั้น มิได้เป็นการกำหนดราคาจากหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ เมื่อพิจารณาค่าจำกัดความของ ตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market) ซึ่งหมายถึง ตลาดที่มีการซื้อขายหุ้นที่มีลักษณะเหมือนกัน และต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ โดยตลาดต้องเปิดเผยราคาที่ทำการซื้อขายนั้นต่อสาธารณชน ทำให้ทราบว่าการปรับงบการเงินอาจนำราคาของตลาดกลางสะพานปลาข้างต้นมาอ้างอิงเป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ เนื่องจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร กิจกรรมจะปรับมูลค่าในตอนเย็นของวันสิ้นงวดบัญชี จึงมีข้อมูลประกาศราคาของตลาดกลางสะพานปลา เพื่อนำราคามาปรับงบการเงินได้ และหากกิจการมีตลาดซื้อขายคล่องมากกว่า 1 แห่ง วิธีนี้ให้เลือกใช้ราคาของตลาดซื้อขายคล่องที่กิจการคาดว่าจะนำสินค้าไปจำหน่ายยังตลาดนั้น ในที่นี้ บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด อ้างอิงราคาขายกุ้งพร้อมขายตามราคาของตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช อย่างไรก็ตามอาจเกิดปัญหาในกรณีที่กุ้งระยะเลี้ยงของกิจการไม่มีขนาดตามที่ตลาดกลางสะพานปลาประกาศ การศึกษาครั้งนี้จึงใช้ราคาหุ้นที่มีขนาดใกล้เคียงกับกุ้งของกิจการมากที่สุด

กรณีที่ 2 การใช้ราคาตลาดล่าสุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

การใช้ราคาตลาดล่าสุด (The Most Recent Market) หรือราคาตลาดที่เกิดจากการทำธุรกรรมล่าสุด หรือทำการซื้อขายล่าสุด ซึ่งภาวะเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่เกิดธุรกรรม กับ วันที่ในงบดุลต้องไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ สำหรับบริษัทที่มีการซื้อขายเป็นปกติตลอดการดำเนินกิจการอย่างเช่นในกรณีของ บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด นั้นราคาตลาดล่าสุดจึงเป็นตลาดเดียวกันกับตลาดซื้อขายคล่อง คือ ราคาจากตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช

กรณีที่ 3 การใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

เมื่อพิจารณาข้อมูลของกิจการ ทำให้ทราบว่าบริษัทเพาะเลี้ยงกุ้งกุลาดำ ซึ่งขณะนี้ กุ้งเศรษฐกิจพันธุ์อื่นที่มีความใกล้เคียงกับกุ้งกุลาดำมากที่สุด ได้แก่ กุ้งขาวแวนนาไมท์ เนื่องจากเป็นกุ้ง

ที่เลี้ยงในน้ำเค็มเช่นเดียวกับกุ้งกุลาดำ และเริ่มเป็นที่นิยมในกลุ่มผู้เพาะเลี้ยงในปี 2545 ในขณะที่กุ้งเศรษฐกิจดั้งที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 คือ กุ้งก้ามกราม (Giant Freshwater Prawn) เป็นกุ้งน้ำจืด-กร่อย หรือน้ำที่มีความเค็มต่ำ ส่วนกุ้งไอคัก (School Prawn) เป็นกุ้งน้ำเค็มที่ต้องให้อาหารจำนวนมาก แต่อัตราการเจริญเติบโตค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับการให้อาหาร ส่วนใหญ่ผลผลิตจะได้รับการจับในทะเล และกุ้งแชบ๊วย (Banana Shrimp) แม้ว่าจะเป็นกุ้งน้ำเค็ม แต่ยังไม่เป็นที่นิยม ซึ่งกุ้งพันธุ์ต่างๆ ข้างต้นมีระยะเวลาในการเลี้ยง และอัตราการเจริญเติบโตแตกต่างจากกุ้งกุลาดำ ค่อนข้างมาก

กรณีที่ 4 การใช้ราคาเทียบเคียง (Benchmark) ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

วิธีการคำนวณราคาเทียบเคียง (Benchmark) ของบริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้งเป็นการเชื่อมโยงมูลค่าของกุ้งระหว่างเลี้ยงที่คงอยู่ในกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีกับราคาของผลิตภัณฑ์กุ้งที่ประกาศโดยตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ซึ่งเป็นการคำนวณมูลค่ากุ้งโดยการเทียบเคียงน้ำหนัก และขนาดกุ้งที่เพาะเลี้ยงอยู่ในปัจจุบันกับราคาที่ตลาดกลางสะพานปลาประกาศ เพื่อคำนวณมูลค่ากุ้งในบ่อ

กรณีที่ 5 การใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากกุ้งระหว่างเพาะเลี้ยงของบริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด นั้น ในที่นี้ยังคงอ้างอิงราคาตลาดสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยก่อนหักภาษีเงินได้ในตลาด ซึ่งจากข้อมูลของบริษัททำให้ทราบว่า อัตราดอกเบี้ยของกิจการ เท่ากับ ร้อยละ 2

สำหรับการใช้วิธีราคาตลาดล่าสุดกำหนดมูลค่ายุติธรรมปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเป็นผลให้งบการเงินเปลี่ยนแปลงไปเช่นเดียวกับการใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่อง เนื่องจากตลาดล่าสุดของบริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด เป็นตลาดเดียวกันกับตลาดซื้อขายคล่อง จึงมิได้แสดงการเปลี่ยนแปลงของงบการเงินไว้

นอกจากนี้ยังมีข้อจำกัดสำหรับการใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม คือ ตลาดกลางสะพานปลาทุกแห่งยังไม่มี การเก็บบันทึกราคาของกุ้งขาวแวนนาไมท์ที่ซื้อขายในตลาดด้วยเหตุที่กุ้งขาวแวนนาไมท์เป็นพันธุ์กุ้งจากต่างประเทศ และเพิ่งเริ่มมีการเพาะเลี้ยงในผู้เพาะเลี้ยงเฉพาะกลุ่ม จึงไม่สามารถนำราคาของกุ้งขาวแวนนาไมท์มาคำนวณประกอบการปรับงบการเงินได้ โดยไม่สามารถนำราคาซื้อขายกุ้งขาวแวนนาไมท์มาปรับให้เหมาะสมกับกุ้งพันธุ์กุลาดำ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ชีวภาพของบริษัทตัวอย่างได้ ดังนั้น จึงมิได้แสดงการเปลี่ยนแปลงงบการเงินตามการใช้ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม เหตุเพราะไม่มีราคาตลาดของกุ้งพันธุ์อื่นที่คล้ายคลึงกัน และนำมาปรับปรุงความแตกต่างได้อย่างเหมาะสม ดังกล่าว

ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ในลำดับต่อไปจึงนำเสนอเพียง 3 กรณี ได้แก่ **การใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม การใช้ราคาเทียบเคียง(Benchmark)ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม และ การใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม** ซึ่งการเปลี่ยนแปลงงบการเงินของ บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด ส่งผลให้งบการเงินของธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปโดยแสดงเป็นรายการปรับปรุงแยกตามกรณีต่างๆ ดังนี้

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. มูลค่ากุ้งพร้อมขาย คำนวณตามวิธีราคาตลาดซื้อขายคล่องของกิจการ คือ ตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ตามข้อมูลข้างต้น และในรอบปีที่ผ่านมา กิจการมิได้จำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพในตลาดอื่น ดังนั้นราคากุ้งพร้อมขายที่ปรากฏในวิธีนี้จึงมีมูลค่าเท่ากับราคาขาย ซึ่งกุ้งขายระหว่างปี วันที่ 6 13 20 27 สิงหาคมและ 3 กันยายน 2544

2. กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายเป็นกำไรที่เกิดจากการเจริญเติบโตของกุ้งที่ขายระหว่างปี ซึ่งมีอัตราการรอดร้อยละ 85 ของกุ้งทั้งหมด ณ วันปล่อยกุ้ง (ในบ่อเดียวกัน) หักด้วยราคาซื้อ ผลต่างแสดงเป็นกำไร ทั้งนี้ได้รวมคำนวณผลขาดทุนจากกุ้งตายอีกร้อยละ 15 ของกุ้งทั้งหมด ณ วันปล่อยกุ้ง (ในบ่อเดียวกัน) ซึ่งผลขาดทุนใช้ข้อบัญญัติเดียวกันกับผลขาดทุน จึงนำมาหักกลบกันและแสดงการบันทึกบัญชีข้างต้น

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงรายการปรับปรุงเพื่อปรับงบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง	วิธีราคาเทียบเคียง (Benchmark)	วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของ กระแสเงินสดคิดลด
<p>แก้ไขรายการสินทรัพย์ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการ- เกษตรกำหนดให้แสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ แยก ต่างหากในงบดุล²⁴</p> <p>เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกึ่ง เครดิต ค่ากึ่งรอดตัดจ่าย</p>	<p>2,031,600.00</p> <p>2,031,600.00</p>	<p>2,031,600.00</p> <p>2,031,600.00</p>	<p>2,031,600.00</p> <p>2,031,600.00</p>
<p>กลับรายการต้นทุนขาย เนื่องจากแต่เดิมกิจการบันทึก ค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงทั้งหมด และบันทึกตัดยอดค่ากึ่ง รอดตัดจ่ายซึ่งบันทึกด้วยราคาทุน เข้าเป็นต้นทุนขาย จึงแยก รายการสินทรัพย์ชีวภาพที่จำหน่ายออกระหว่างปี เพื่อปรับให้ แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ในลำดับต่อไป</p> <p>เดบิต ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกึ่ง เครดิต ต้นทุนขาย</p>	<p>16,197,886.90</p> <p>3,546,000.00</p> <p>19,743,886.90</p>	<p>16,197,886.90</p> <p>3,546,000.00</p> <p>19,743,886.90</p>	<p>16,197,886.90</p> <p>3,546,000.00</p> <p>19,743,886.90</p>

²⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไข การบัญชีสำหรับการเกษตร (มิถุนายน, 2545), หน้า 10.

ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงรายการปรับปรุงเพื่อปรับงบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (ต่อ)

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง	วิธีราคาเทียบเคียง (Benchmark)	วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของ กระแสเงินสดคิดลด
<p>บันทึกกำไร(ขาดทุน)จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p> <p>กิจการมีการรับรู้ผลกำไรของกุ่มพร้อมบริโภคที่จำหน่ายออกระหว่างปี ด้วยมูลค่ายุติธรรม</p> <p>เดบิต กุ่มพร้อมขาย</p> <p>เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม</p> <p>หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p> <p>สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกุ่ม</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>21,370,644.78</p> <p>3,546,000.00</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>21,370,644.78</p> <p>3,546,000.00</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>21,370,644.78</p> <p>3,546,000.00</p>
<p>บันทึกรายการขายสินทรัพย์ชีวภาพ เนื่องจากกิจการมีการรับรู้กำไรมาตลอดอายุของสินทรัพย์ชีวภาพ โดยก่อนขายได้รับรู้กำไรของกุ่มพร้อมบริโภคก่อนจำหน่ายออกดังรายการบัญชีข้างต้น ดังนั้นเมื่อขายจึงไม่ควรรับรู้รายได้จากการขายซ้ำซ้อนซึ่งจะเป็นผลให้การบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่เกิดรายการต้นทุนขายเช่นเดียวกับวิธีการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีสินค้าคงเหลือ</p> <p>เดบิต ขาย</p> <p>เครดิต กุ่มพร้อมขาย</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>24,916,644.78</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>24,916,644.78</p>	<p>24,916,644.78</p> <p>24,916,644.78</p>

ตารางที่ 4.1 ตารางแสดงรายการปรับปรุงเพื่อปรับงบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (ต่อ)

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง	วิธีราคาเทียบเคียง (Benchmark)	วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของ กระแสเงินสดคิดลด
<p>ปิดบัญชีรายการสินทรัพย์ชีวภาพ โดยการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (กุ่มระหว่างเลี้ยง) ที่คงอยู่ในกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งใช้เกณฑ์เดียวกันกับการรับรู้กุ่มพร้อมขาย</p> <p>เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกุ่ม</p> <p> เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม</p> <p> หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p>	<p>25,759,748.00</p> <p>25,759,748.00</p>	<p>40,239,367.50</p> <p>40,239,367.50</p>	<p>54,708,008.97</p> <p>54,708,008.97</p>
<p>ปิดบัญชีรายการรายได้และค่าใช้จ่ายเข้ากำไร(ขาดทุน)</p> <p>เดบิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม</p> <p> หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย</p> <p> เครดิต ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง</p> <p> กำไรขาดทุน</p>	<p>47,130,392.78</p> <p>16,197,886.90</p> <p>30,932,505.88</p>	<p>61,610,012.28</p> <p>16,197,886.90</p> <p>45,412,125.38</p>	<p>76,078,653.75</p> <p>16,197,886.90</p> <p>59,880,766.85</p>
<p>ปิดบัญชีกำไร(ขาดทุน)เข้ากำไรสะสม</p> <p>เดบิต กำไรขาดทุน</p> <p> เครดิต กำไรขาดทุนสะสม</p>	<p>30,932,505.88</p> <p>30,932,505.88</p>	<p>45,412,125.38</p> <p>45,412,125.38</p>	<p>59,880,766.85</p> <p>59,880,766.85</p>

(วิธีการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละวิธี และงบการเงินแสดงการเปลี่ยนแปลงงบการเงิน ก่อนการปรับงบการเงินและภายหลังปรับงบการเงิน ดูภาคผนวก ค)

ผลกระทบต้องงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

จากการปรับงบการเงินของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้ ตารางที่ 4.2 ตารางแสดงผลกระทบต้องงบการเงินตามวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

	ก่อนปรับใช้ร่าง มาตรฐาน (วิธีราคาทุน)	วิธีราคาตลาด ซื้อขายคล่อง	วิธีราคา เทียบเคียง	วิธีมูลค่าปัจจุบัน กระแสเงินสด คิดลด
1. สินทรัพย์ชีวภาพ	-	27,791,348.00	42,270,967.50	56,739,608.97
2. สินทรัพย์รวม	32,716,798.60	58,476,546.60	72,956,166.10	87,424,807.57
3. ต้นทุนขาย	19,743,886.90	-	-	-
4. ค่าใช้จ่ายระหว่างเลี้ยง	-	16,197,886.90	16,197,886.90	16,197,886.90
5. ค่าลูกกุ้งรอดตัดจ่าย	2,031,600.00	-	-	-
6. กำไรขาดทุนจากการ วัดมูลค่ายุติธรรมหัก ประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	-	47,130,392.78	61,610,012.28	76,078,653.75
7. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(3,356,263.51)	22,403,484.49	36,883,103.99	51,351,745.46
8. กำไร (ขาดทุน) สะสม	3,134,968.06	28,894,716.06	43,374,335.56	57,842,977.03
9. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ต่อหุ้น	(16.78)	112.01	184.41	256.76

เมื่อเปรียบเทียบผลจากปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีข้างต้น ทำให้ทราบว่า แต่ละรายการบัญชีเปลี่ยนแปลงไป ดังนี้

1. สินทรัพย์ชีวภาพ โดยหากปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการจะต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ เพื่อให้แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมเสมอ จึงเกิดรายการบัญชีเพิ่มขึ้นคือ รายการสินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ปรากฏในงบดุล ซึ่งจากตัวอย่างการปรับงบการเงินนี้ แสดงให้เห็นว่าการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันกระแสเงินสดคิดลดทำให้สินทรัพย์ชีวภาพแสดงมูลค่าสูงกว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมอื่น

2. สินทรัพย์รวม จากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพในงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ทำให้สินทรัพย์รวมของกิจการในงบการเงินที่มีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมมีมูลค่าเพิ่มขึ้นตามจำนวนการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพ

3. ต้นทุนขาย การใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชีเช่นเดียวกับ บริษัทฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด (ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร) นั้น ได้คำนวณมูลค่าต้นทุนขาย โดยรวมค่าใช้จ่ายตลอดการเพาะเลี้ยงกุ้งที่เกิดขึ้นจริงเข้าเป็นต้นทุนขายทั้งจำนวน ในขณะที่งบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรดังวิธีการบันทึกบัญชีที่ได้นำเสนอไว้

4. ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง ตามวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเพิ่มขึ้น เนื่องจากการจัดประเภทค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการเพาะเลี้ยงกุ้งทั้งหมดเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ทำให้มีรายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพิ่มขึ้นในงบการเงิน ขณะที่ยังงบการเงินปัจจุบันถือเอาค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงเข้าเป็นต้นทุนขายดังตัวอย่าง

5. ค่าลูกกุ้งรอดตัดจ่าย ในงบการเงินของบริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด ตามวิธีราคาทุนได้แสดงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการด้วยราคาทุนที่ซื้อหรือได้มาซึ่งลูกกุ้ง โดยบันทึกเป็นสินทรัพย์รอดตัดจำหน่าย ส่วนงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแสดงมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงทำให้ไม่มีการแสดงมูลค่าสินทรัพย์รอดตัดจำหน่ายในงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

6. กำไร(ขาดทุน)จากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเพิ่มขึ้นตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เนื่องจากการบัญชีเดิมตามวิธีราคาทุนไม่มีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ

7. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ งบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมีกำไรมากกว่าการบัญชีตามวิธีราคาทุน เนื่องจากผลกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่วิธีการบัญชีปัจจุบันไม่รับรู้มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

8. กำไร (ขาดทุน) สะสม ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมีกำไรมากกว่าการบัญชีตามวิธีราคาทุน เป็นผลมาจากกำไรที่เพิ่มขึ้นจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่วิธีการบัญชีปัจจุบันไม่รับรู้มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

9. กำไร (ขาดทุน) สุทธิต่อหุ้น ภายใต้วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร มีค่าสูงกว่าวิธีราคาทุนที่กิจการตัวอย่างปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันซึ่งสาเหตุเนื่องมาจากวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ทำให้

กิจการมีผลกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรม ส่งผลให้กำไร (ขาดทุน) สุทธิเพิ่มขึ้นและกำไร (ขาดทุน) ต่อหุ้นเพิ่มขึ้น

อย่างไรก็ดีแนวปฏิบัติทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ตามที่ได้นำเสนอส่งผลให้สินทรัพย์รวมของกิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์ทั้งหมดที่กิจการมีอยู่จริงใน กิจการ กล่าวคือ สินทรัพย์ในงบการเงินภายหลังปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร นั้นจะแสดงมูลค่าสินทรัพย์ที่สภาพที่ยังคงอยู่ในกิจการ ณ วันสิ้นงวดที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ในขณะที่งบการเงินปีก่อนกิจการได้มีการรับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายได้ ของกิจการมาแล้วในแต่ละงวดบัญชี รายได้ค่าขายที่เกิดขึ้นจึงควรเดบิตออก เพื่อจับคู่รายได้ที่รับรู้ ในงวดบัญชีดังกล่าวกับค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงกุ้งที่เกิดขึ้นแต่ละงวดบัญชีให้ถูกต้อง ดังนั้นงบ การเงินตามวิธีการบัญชีของร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่นำเสนอจึงไม่เกิดรายการ ต้นทุนขายดังเช่นงบการเงินปัจจุบัน (ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชี) ทั้งนี้ผลการปรับงบ การเงินอาจไม่เป็นไปตามงบการเงินของบริษัทตัวอย่าง หากราคาซื้อขายกุ้ง มีราคาต่ำกว่าราคา ตลาดในตัวอย่าง อย่างมีสาระสำคัญ

ภายหลังจากวันสิ้นงวดบัญชี เมื่อกุ้งโตได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการ ธุรกิจได้จัด จำหน่ายกุ้งพร้อมบริโภคน้ำจืด ซึ่งตลาดที่กิจการตัวอย่างจัดจำหน่ายยังคงเป็นตลาดกลางสะพานปลา ปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ดังนั้นเพื่อให้ทราบผลกระทบจากการปรับใช้ร่างมาตรฐานการ บัญชีสำหรับการเกษตรพอสังเขป จึงได้ทำการศึกษากิจการตัวอย่างเดิมเพิ่มเติมถึงผลที่จะเกิดขึ้น จากการรับรู้กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เมื่อ กิจการขายกุ้งพร้อมบริโภคน้ำจืด โดยพิจารณาแต่เฉพาะรายการกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม หัก ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการกำไรขาดทุนดังกล่าว แยกเป็นประเด็นตามการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ภายใต้ข้อสมมติฐาน คือ

1. กิจการจำหน่ายกุ้งพร้อมบริโภคน้ำจืดเมื่อกุ้งมีอายุครบ 120 วัน
2. อัตรารอดกุ้งพร้อมบริโภคน้ำจืดยังคงเท่ากับร้อยละ 85 ณ วันจำหน่าย
3. กุ้งโตได้ขนาดตามปกติของกิจการ คือ 50 ตัว / กิโลกรัม

4. ราคากุ้ง ใช้ราคาเฉลี่ยเดือนพฤษภาคม 2545 ตามประกาศของตลาดกลาง สะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช เนื่องจากมีข้อจำกัดด้านข้อมูล ทำให้ไม่สามารถ ทราบได้ว่ากิจการขาย ณ วันใดชัดเจน จึงใช้ราคาเฉลี่ยของเดือนที่กุ้งมีอายุครบ 120 วัน โดยกุ้ง 50 ตัว / กิโลกรัม ราคา กิโลกรัมละ 265 บาท เป็นผลให้รายการที่เกี่ยวข้องกับการขายเปลี่ยนแปลง ไปดังนี้ (ราคากุ้งและการคำนวณดูภาคผนวก ค)

ตารางที่ 4.3 ตารางแสดงผลกระทบต่องบการเงินเมื่อจำหน่ายกุ้ง แบ่งตามวิธีการกำหนดมูลค่า ยุติธรรม

	วิธีราคาตลาด ซื้อขายคล่อง	วิธีราคา เทียบเคียง	วิธีมูลค่าปัจจุบัน กระแสเงินสด
สินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันที่ซื้อ	2,031,600.00	2,031,600.00	2,031,600.00
กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม หัก ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ณ วัน สิ้นงวดบัญชีปีก่อน	25,759,748.00	40,239,367.50	54,708,008.97
สินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ปีก่อน	27,791,348.00	42,270,967.50	56,739,608.97
กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม หัก ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ก่อน ขายสินทรัพย์ชีวภาพ	48,478,302.00	33,998,682.50	19,530,041.03
ราคาขายสินทรัพย์ชีวภาพ	76,269,650.00	76,269,650.00	76,269,650.00

จากข้างต้น พบว่า ความผันผวนของราคากุ้ง ทำให้มูลค่าของกุ้งซึ่งเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่รับรู้ ณ วันสิ้นงวดบัญชีปีก่อนมิได้แสดงให้เห็นถึงมูลค่าทางเศรษฐกิจของกุ้งอย่างแท้จริง กล่าวคือ เดิมกิจการรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีใช้ฐานราคาตลาดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการต่างๆ เท่ากับ 225 บาท / กิโลกรัม แต่เมื่อทำการขายจริง กิจการขายกุ้งได้ราคาถึง 265 บาท / กิโลกรัม ดังนั้น การรับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพ ภายใต้ข้อบัญญัติ “กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย” ณ วันสิ้นงวดบัญชีปีก่อน จึงอาจไม่ได้แสดงถึงกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพตามที่กิจการควรจะได้รับ เหตุเพราะกิจการขายกุ้งได้ราคาสูงกว่าที่คาดการณ์ไว้ ณ วันสิ้นงวดบัญชีปีก่อน นอกจากนี้การใช้วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมแต่ละวิธีไม่อาจจะบอกได้อย่างชัดเจนว่า วิธีการใดแสดงมูลค่าสินทรัพย์ของกิจการใกล้เคียงกับความเป็นจริงของกิจการมากที่สุด

โดยภาพรวม การปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรอาจจะช่วยให้กิจการได้แสดงฐานะทางการเงินที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด แต่ในทางปฏิบัติเกิดปัญหาในเรื่องสินทรัพย์ชีวภาพ-กุ้ง ไม่มีความแน่นอนทางเศรษฐกิจทั้งในด้านการเจริญเติบโต (กายภาพ) และราคากุ้งที่ไม่มีหน่วยงานใดประกาศราคาให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งในปัจจุบันเป็นการซื้อ

ขายในลักษณะการประมูลราคา ณ ตลาดกลาง สิ้นวันตลาดกลางจะเก็บรวบรวมราคาราคาซื้อขายในแต่ละวัน มิได้เป็นการกำหนดราคาจากหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ จากการศึกษพบว่า ราคาที่ตลาดกลางประกาศในแต่ละวันไม่สามารถนำไปพยากรณ์ราคาซื้อขายในวันต่อไปได้ ฉะนั้นการนำราคาตามประกาศของตลาดกลางมาปรับมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี จึงอาจไม่เหมาะสมเท่าที่ควร หรือ ไม่สามารถแสดงฐานะของกิจการได้อย่างแท้จริง เพราะความผันผวนของราคาในแต่ละวัน ประกอบกับปัญหาในกรณีที่กึ่งระหว่างเลี้ยงของกิจการไม่มีขนาดตามที่ตลาดกลางประกาศ กิจการอาจใช้การประมาณราคาที่มีขนาดใกล้เคียงกับกึ่งที่มีอยู่ในกิจการมากที่สุด ซึ่งแต่ละกิจการอาจเลือกใช้ราคาจากขนาดที่แตกต่างกัน เช่น ตลาดประกาศราคา กุ้ง โดยกุ้งขนาด 70-72 ตัว / กิโลกรัม ราคา 180 – 190 บาท และ ขนาด 85-86 ตัว / กิโลกรัม ราคา 150 – 155 บาท ในขณะที่กิจการมีกุ้งขนาด 78 ตัว / กิโลกรัม แต่ไม่มีราคาตลาดประกาศไว้ กิจการจึงต้องคิดวิธีการคำนวณราคาซึ่งแต่ละกิจการอาจใช้วิธีการคำนวณที่ต่างกัน ขึ้นอยู่กับวิจารณ์ญาณของผู้บริหาร เป็นต้น นอกจากนี้หากกิจการสองแห่งประกอบกิจการในภูมิภาคเดียวกันแต่มีตลาดกลางเพื่อซื้อขายผลผลิตทางการเกษตรต่างกัน งบการเงินของกิจการก็จะไม่สามารถเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกันได้

ผลกระทบจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรต่ออัตราส่วนทางการเงิน

การวิเคราะห์ผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เป็นการวิเคราะห์โดยอ้างอิงข้อมูลในงบการเงินของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งที่ได้จากการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรข้างต้น ซึ่งวิเคราะห์เฉพาะอัตราส่วนวัดความเสี่ยงและอัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร ดูรายละเอียดได้ในภาคผนวก ข

อย่างไรก็ดีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของธุรกิจอื่นในอุตสาหกรรมกุ้ง อาจให้ผลการศึกษาที่แตกต่างกันไป ในเบื้องต้นขึ้นอยู่กับปัจจัยในด้านความผันผวนของราคาที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ประกอบกับดุลยพินิจของฝ่ายบริหารในการพิจารณาเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐาน และปัจจัยอื่นๆ ที่อาจส่งผลให้การแสดงมูลค่าในงบการเงินแตกต่างกันไป และส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินตามลำดับ นอกจากนี้ หากพิจารณาถึงความแตกต่างของผลการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินจะพบว่าเมื่อปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแล้ว อาจต้องใช้สูตรการ

ค่านวนที่ต่างไปจากธุรกิจอื่น เนื่องจากวิธีการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่อาจสะท้อนได้ถึงผลการดำเนินงานของธุรกิจภาคการเกษตรที่ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ ดังนั้นหากมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีนี้ อาจต้องกำหนดวิธีการ หรือเกณฑ์การคำนวณอัตราส่วนทางการเงินใหม่ เพื่อให้สะท้อนภาพรวมของงบการเงินที่น่าเสนอได้

2. ผลการวิเคราะห์แบบสอบถาม

แบบสอบถามที่จัดทำขึ้น 2 ชุดดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 สำหรับนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยนั้น สามารถรวบรวมได้ ดังนี้

ตารางที่ 4.4 ตารางแสดงรายละเอียดจำนวนประชากร

	จำนวนทั้งหมด	ข้อมูลจดทะเบียนไม่ถูกต้อง	เลิกกิจการ (ปีนี้)	ไม่ได้ประกอบกิจการ	จำนวนคงเหลือ
นักบัญชี					
ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	41	2	-	5	34
ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	166	7	9	12	138
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	60	6	-	8	46

ตารางที่ 4.5 ตารางแสดงจำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม

	จำนวนทั้งหมด	ตอบกลับ		ไม่ตอบ	
		จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
นักบัญชี					
ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	34	25	73.53	9	26.47
ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	138	77	55.80	61	44.20
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	46	27	58.70	19	41.30

อย่างไรก็ดี ข้อมูลประสบการณ์ทำงานของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง ทำให้ทราบว่านักบัญชีมีประสบการณ์ทำงานในธุรกิจกุ้งแต่ละแห่งค่อนข้างน้อย กล่าวคือ นักบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานในธุรกิจกุ้ง ไม่เกิน 3 ปีซึ่งมีสัดส่วนใกล้เคียงกันกับนักบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานในธุรกิจกุ้งระหว่าง 3-5 ปี โดยแต่ละกลุ่มมี

อัตราส่วนประมาณ ร้อยละ 40 ของจำนวนนักบัญชีในธุรกิจกึ่งทั้งหมด จึงได้ข้อสังเกต คือแม้ว่าอายุของกิจการในธุรกิจกึ่งส่วนใหญ่ดำเนินการมามากกว่า 10 ปี (กิจการเพาะพันธุ์กึ่งที่ร่วมตอบแบบสอบถามมีสัดส่วน ร้อยละ 88.00 ที่ประกอบกิจการมากกว่า 10 ปี ส่วนกิจการเพาะเลี้ยงกึ่งประกอบกิจการมากกว่า 10 ปี มากถึงร้อยละ 97.40) แต่กลับเปลี่ยนนักบัญชีบ่อยครั้ง ซึ่งส่วนหนึ่งจากการสอบถามเพิ่มเติมโดยตรงจากผู้ร่วมตอบแบบสอบถาม พบว่าสาเหตุที่นักบัญชีในธุรกิจกึ่งส่วนใหญ่เปลี่ยนที่ทำงานบ่อย เนื่องมาจากความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจของธุรกิจการเกษตร ประกอบกับเงื่อนไขของอัตราผลตอบแทนที่ได้รับ ซึ่งไม่มากนักเมื่อเปรียบเทียบกับนักบัญชีในอุตสาหกรรมอื่น โดยนักบัญชีก็ต้องเรียนรู้ เพื่อให้มีความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจที่ตนทำงานอยู่พอสมควร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ร้อยละ 81.48 เป็นผู้ที่มิประสงค์การทำงานในธุรกิจกึ่งไม่เกิน 3 ปี ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจธุรกิจที่ตนเองตรวจสอบพอประมาณ ดังนั้นในเบื้องต้นอาจสันนิษฐานได้ว่านักบัญชีมีโอกาสที่จะมีความรู้และความเข้าใจในธุรกิจกึ่งมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจกึ่งปัจจุบัน

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่ง โดยใช้แบบสอบถามประกอบการศึกษา พบว่าในธุรกิจกึ่งมีกิจการหลายขนาด ตั้งแต่กิจการที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 1 ล้านบาทไปจนถึงกิจการที่มีทุนจดทะเบียนมากกว่า 50 ล้านบาท จึงได้ทำการพิจารณาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีแยกตามขนาดของกิจการ ซึ่งสินทรัพย์ปัจจุบันและยอดขายของกิจการเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ดังนั้นการศึกษาคั้งนี้จึงแบ่งขนาดของกิจการโดยอ้างอิงสินทรัพย์ปัจจุบันของกิจการเป็นหลัก โดยสามารถแบ่งได้เป็นกิจการขนาดกลาง คือกิจการที่มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 200 ล้านบาท และสินทรัพย์ขนาดย่อม คือกิจการที่มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 50 ล้านบาท²⁵ ซึ่งธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งที่ร่วมตอบแบบสอบถามล้วนเป็นกิจการขนาดย่อมทั้งสิ้น ขณะที่ธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งมีกิจการขนาดกลางเพียงร้อยละ 8 เท่านั้น โดยจากข้อมูลทำให้ทราบว่าธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งต้องใช้เงินลงทุนในสินทรัพย์ของกิจการมากกว่าธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง พิจารณาได้จากการที่ธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งมีสินทรัพย์มากกว่า 50 ล้านบาท เกือบร้อยละ 50.00 ของธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งที่ร่วมตอบแบบสอบถามทั้งหมด

²⁵ สุรนิตย์ สรสุชาติ, ต้องใช้เวลามากกว่า SMEs จึงจะเกิด. สัมมนาวิชาการเรื่องในโอกาสครบรอบ 10 ปี.

ปัจจุบันในธุรกิจกุ้งมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอยู่ 2 วิธี คือวิธีการคิดค่าใช้จ่ายระหว่างการผลิต / เพาะเลี้ยงเข้าเป็นต้นทุนการผลิต / เพาะเลี้ยง และวิธีที่สองเป็นการคิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน สัดส่วนของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีปัจจุบันในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งสามารถแสดงตารางได้ดังนี้

ตารางที่ 4.6 ตารางแสดงการเปรียบเทียบสัดส่วนของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามขนาดของกิจการ

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	บริษัทขนาดกลาง (ร้อยละ)	บริษัทขนาดย่อม (ร้อยละ)
คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์กุ้ง		
- เป็นต้นทุนการผลิต		44.00
- เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน		56.00
คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงกุ้ง		
- เป็นต้นทุนการผลิต	100.00	30.99
- เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน		69.01

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งปัจจุบัน

สำหรับธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งขนาดย่อมร้อยละ 56.00 คิดค่าใช้จ่ายระหว่างการผลิต / เพาะพันธุ์เข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน ซึ่งค่าใช้จ่ายในฟาร์มเพาะพันธุ์กุ้งของกิจการ ได้แก่ ค่ายา / เคมีภัณฑ์ ค่าแรงงานคนงาน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง และในบางกิจการในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งอาจมีค่าน้ำเค็มเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างการผลิตด้วย ซึ่งธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งวัดมูลค่า “พ่อแม่พันธุ์กุ้ง” ณ วันที่ได้มา โดยใช้ราคาซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ส่วนลูกกุ้งระหว่างอนุบาลนั้นกิจการมิได้มีการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวดบัญชีแต่อย่างใด

ขณะที่ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งขนาดย่อมที่คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์กุ้งเข้าเป็นต้นทุนของกิจการ มีวัตถุประสงค์โดยตรง คือ ค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ค่ายา / เคมีภัณฑ์ และค่าอาหารกุ้ง นอกจากนี้ร้อยละ 27.27 ของกิจการที่คิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนที่มีการคิดค่าลูกกุ้งเป็นวัตถุประสงค์โดยตรงของกิจการด้วย เนื่องจากเป็นกิจการที่บางครั้งอาจมีการเพาะเลี้ยงลูกกุ้งต่อกัน โดยวัตถุประสงค์ดังกล่าวร้อยละ 90.91 บันทึกราคาทุนของ “วัตถุประสงค์โดยตรง” เข้างานตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out: FIFO) มีเพียงกิจการส่วนน้อยที่บันทึกด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) สำหรับค่าแรงงานทางตรงของกิจการ ได้แก่ ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม มีร้อยละ 54.55 ที่คิดค่าแรงงานของหัวหน้าคุมคนงานเข้าเป็นค่าแรงงานทางตรงของกิจการด้วย

โดยค่าแรงงานทางตรงข้างต้นร้อยละ 81.81 บันทึกราคาทุนของ “ค่าแรงงานทางตรง” เข้างานตามหลักเกณฑ์ของกิจการขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการ ซึ่งบางกิจการคิดค่าแรงงานทางตรงโดยวิธีประมาณการ มีเพียงบางกิจการที่บันทึกค่าแรงงานทางตรงตามเวลาที่ลงในบัตรลงเวลาทำงาน นอกจากนี้กิจการเพาะพันธุ์กุ้งที่คิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนของกิจการมีค่าใช้จ่ายในการผลิตได้แก่ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าไฟฟ้า ร้อยละ 9.09 ที่มีค่าวัตถุดิบทางอ้อม เช่น ค่าน้ำเค็ม คิดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตด้วย

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งปัจจุบัน

ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีกิจการ 2 ขนาด โดยมีกิจการขนาดย่อมร้อยละ 92.21 ส่วนที่เหลือเป็นกิจการขนาดกลาง ซึ่งกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งที่มีขนาดกลางทั้งหมดและร้อยละ 30.99 ของกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อม คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงกุ้งเข้าเป็นต้นทุนของกิจการ โดยวัตถุดิบทางตรง คือ ค่าลูกกุ้ง ค่ายา / เคมีภัณฑ์ และค่าอาหารกุ้ง นอกจากนี้ร้อยละ 50.00 ของกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดกลางที่คิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนมีการคิดค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้งเป็นวัตถุดิบทางตรงของกิจการด้วย เนื่องจากกิจการเพาะพันธุ์กุ้งบางคราวมีการเพาะเลี้ยงลูกกุ้งต่อ โดยร้อยละ 59.09 ของกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อมและร้อยละ 33.33 ของกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดกลางบันทึกราคาทุนของ “วัตถุดิบทางตรง” เข้างานตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out: FIFO) นอกจากนี้เป็นกิจการที่บันทึกด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) สำหรับค่าแรงงานทางตรงของกิจการที่คิดค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงกุ้งเข้าเป็นต้นทุน ได้แก่ ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม และค่าแรงงานหัวหน้าคุมคนงาน โดยค่าแรงงานทางตรงข้างต้นทั้งหมด บันทึกราคาทุนของ “ค่าแรงงานทางตรง” เข้างานตามหลักเกณฑ์ของกิจการขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการ เช่น บางกิจการคิดค่าแรงงานตามวิธีการคำนวณโดยอ้างอิงข้อมูลในอดีต นอกจากนี้กิจการเพาะเลี้ยงกุ้งที่คิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุนของกิจการมีค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางอ้อม และค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าไฟฟ้า และในบางกิจการคิดค่าวัตถุดิบทางอ้อม เช่น ค่าน้ำเค็ม คิดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตด้วย

สำหรับธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อมร้อยละ 69.01 ที่คิดค่าใช้จ่ายระหว่างการเพาะเลี้ยงเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวน ซึ่งค่าใช้จ่ายในฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้งของกิจการ ได้แก่ ค่าลูกกุ้ง ค่ายา / เคมีภัณฑ์ ค่าแรงงานคนงาน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง และบางกิจการในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งอาจมีค่าน้ำเค็มเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างการเพาะเลี้ยง ซึ่งธุรกิจ

เพาะเลี้ยงกุ้งวัดมูลค่า “ลูกกุ้ง” ณ วันที่ได้มาโดยใช้ราคาซื้อลูกกุ้ง ส่วนลูกกุ้งระหว่างเลี้ยงนั้น
กิจการมิได้มีการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวดบัญชีแต่อย่างใด

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่า กิจการที่มีขนาดกลางในธุรกิจกุ้ง ส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีโดยการคิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นต้นทุน ซึ่งจะทำการสามารถคำนวณหาต้นทุนการเพาะพันธุ์ / เพาะเลี้ยงกุ้งจากการคิดเข้างานระหว่างเพาะพันธุ์ / เพาะเลี้ยงได้โดยตรง กล่าวคือ สามารถทราบต้นทุนการเพาะพันธุ์ / เพาะเลี้ยงแต่ละบ่อกุ้งได้ ในขณะที่การคิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวนนั้น และแสดงมูลค่าของพ่อแม่พันธุ์กุ้งและลูกกุ้งเป็นสินทรัพย์รอตัดจำหน่าย ทำให้กิจการไม่สามารถทราบถึงต้นทุนการเพาะพันธุ์ / เพาะเลี้ยงที่แท้จริงของแต่ละบ่อกุ้งได้ แต่สาเหตุส่วนใหญ่ที่กิจการเลือกใช้การคิดค่าใช้จ่ายเข้าเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดบัญชีทั้งจำนวนนั้น เนื่องมาจากความสะดวกและรวดเร็วในการจัดเก็บข้อมูล วิธีการลงบัญชีไม่ซับซ้อน

นอกจากนี้กิจการในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งปัจจุบันบันทึกค่าขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งที่ไม่นำไปเพาะพันธุ์ต่อ เป็นรายได้เบ็ดเตล็ด หรือรายได้อื่น แล้วแต่กิจการ ส่วนกรณีลูกกุ้งไม่ได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการ และลูกกุ้งเป็นโรค กิจการเพาะพันธุ์กุ้งทั้งหมดที่ร่วมตอบแบบสอบถามเลือกที่จะไม่ขาย และปล่อยทิ้ง เนื่องจากกุ้งดังกล่าวมีอัตราการรอดต่ำ ไม่คุ้มค่าที่จะนำไปเพาะเลี้ยงต่อ สำหรับธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง เมื่อเลี้ยงกุ้งจนครบกำหนดระยะเวลาที่กุ้งควรจะขายได้ แต่กุ้งไม่ได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการ และกิจการเห็นว่าหากเลี้ยงต่อรังแต่จะส่งผลกระทบต่อทุนให้กิจการมากขึ้น กรณีนี้กิจการเพาะเลี้ยงกุ้งจะขายและบันทึกค่าขายข้างต้น เป็นรายได้จากการขายตามปกติ เนื่องจากเป็นการขายผลผลิตหลักของกิจการ ขณะที่ร้อยละ 94.36 ของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อม ไม่ขายลูกกุ้งเป็นโรค และเลือกที่จะปล่อยทิ้ง มีเพียงบางกิจการที่ขายกุ้งเป็นโรคและบันทึกเป็นรายได้เบ็ดเตล็ด หรือรายได้อื่น

สำหรับประเด็นการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินนั้น พบว่า กิจการเพาะพันธุ์กุ้งขนาดย่อมมีการคำนวณมูลค่าของวัตถุดิบ เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา วัสดุสิ้นเปลือง ตลอดจนงานระหว่างอนุบาลลูกกุ้ง รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ร้อยละ 56.00 โดยทั้งหมดบันทึกวัตถุดิบ เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา วัสดุสิ้นเปลืองและงานระหว่างอนุบาลลูกกุ้ง ด้วยวิธีราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ทั้งนี้ไม่มีกิจการเพาะพันธุ์กุ้งกิจการใดที่คำนวณมูลค่าของสินค้าสำเร็จรูปรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ส่วนกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดกลางทั้งหมดและกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อม ร้อยละ 30.99 มีการคำนวณมูลค่าของวัตถุดิบ เคมีภัณฑ์ อาหารและยา วัสดุสิ้นเปลือง รวมถึงงานระหว่าง

เพาะเลี้ยงกุ้งรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดกลางร้อยละ 33.33 และกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งขนาดย่อม ร้อยละ 59.09 บันทึกวัตถุประสงค์ วัตถุประสงค์อาหารและยา วัตถุประสงค์เลี้ยงปลิง รวมถึงงานระหว่างเพาะเลี้ยงกุ้งด้วยวิธีราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามต่ำกว่า นอกเหนือจากนี้บันทึกด้วยวิธีราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามต่ำกว่า ทั้งนี้ไม่มีกิจการเพาะเลี้ยงกุ้งกิจการใดคำนวณมูลค่าของสินค้าสำเร็จรูปรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีเช่นเดียวกับกิจการเพาะพันธุ์กุ้ง ซึ่งข้อมูลจากแบบสอบถามดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากิจการต่างๆ ในธุรกิจกุ้งทั้งที่เป็นกิจการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามหลักความสม่ำเสมอ เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ส่วนที่สามของแบบสอบถามสำหรับสอบถามนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง และส่วนแรกของแบบสอบถามสำหรับสอบถามผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นชุดคำถามเกี่ยวกับการรับทราบข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และความเข้าใจเนื้อความในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวโดยรวม ซึ่งส่วนสุดท้ายเป็นการถามความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง ประกอบกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

การทราบข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และความเข้าใจในธุรกิจกุ้งของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง ทราบข่าวว่าจะมีการเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ร้อยละ 64.00 ขณะที่นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งทราบข่าวว่าจะมีการเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ร้อยละ 66.23 ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ทราบข่าวดังกล่าวมากถึง ร้อยละ 81.48 ซึ่งนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความไม่เข้าใจเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรบางส่วน ร้อยละ 68.00 นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความไม่เข้าใจร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรบางส่วน ร้อยละ 96.10 ขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่มีคนใดเข้าใจร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเป็นอย่างดี

การรับทราบข่าวเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแสดงให้เห็นว่าการกระจายข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรอาจยังไม่กว้างขวางพอควร โดยเฉพาะในกลุ่มผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือกลุ่มที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีโดยตรง หรืออีกนัยหนึ่งผู้ที่มี

หน้าที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ไม่สนใจรับทราบข่าวสารทางการบัญชี ฉะนั้นก่อนบังคับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จะต้องมีการแจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรับทราบ และสร้างความเข้าใจในเนื้อหาของร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร อันได้แก่ นักบัญชี และผู้ตรวจสอบการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถดำเนินการได้อย่างถูกต้อง

ความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง

การสอบถามความคิดเห็นต่อความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ซึ่งส่วนแรกสอบถามความคิดเห็นต่อความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม โดยเป็นการให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเรียงลำดับความน่าเชื่อถือวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ ช่วงเวลาต่างๆ 3 อันดับ ซึ่งช่วงเวลาต่างๆ ได้แก่ ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อยุติการเจริญเติบโตของสินทรัพย์ (เมื่อสินทรัพย์ชีวภาพตาย) จากนั้นในส่วนที่สองเป็นคำถามต่อเนื่องจากส่วนแรก โดยถามถึงความเป็นไปได้ในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่เลือกไว้ทั้ง 3 อันดับมาปฏิบัติ ซึ่งหากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นว่าวิธีที่มีความน่าเชื่อถือ แต่ไม่มีความเป็นไปได้ในการนำมาปฏิบัติจะต้องให้เหตุผลไว้พอสังเขป อย่างไรก็ดีเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น ได้นำการทดสอบสมมติฐานทางสถิติมาใช้สนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ณ ช่วงเวลาต่างๆ ไว้ในตอนท้ายของแต่ละช่วงเวลา โดยพิจารณาความสอดคล้องของคำตอบที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือก ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

1. ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งแบ่งเป็น 4 ช่วงเวลา ได้แก่ การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่ากุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมและการวัดมูลค่ายุติธรรมพ่อแม่พันธุ์กุ้ง(กรณีฆ่าก่อนจำหน่าย) / ลูกกุ้ง ณ จุดขาย ซึ่ง

นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งเรียงลำดับความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต่างๆ ต่อไปนี้

1.1 พ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วัน ได้มา

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งคิดว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้งที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 68.00 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 64.00 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 68.00 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นว่าเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 70.37 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ร้อยละ 55.56 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 48.14 ตามลำดับ

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้ง คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง โดยใช้วิธีการทางสถิติในการสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุด ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

ตารางที่ 4.8 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 1 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง
Mann-Whitney U	287.500
Wilcoxon W	612.500
Z	-1.984
Asymp. Sig. (2-tailed)	.047

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งตรงกันกับผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม

1.2 พ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งคิดว่า วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 40.00 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 44.00 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 60.00 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันกับนักบัญชีว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 62.96 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 51.85 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 55.56

วิธีที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง โดยใช้วิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 2 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ สิ้นงวดบัญชี

H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ สิ้นงวดบัญชี

H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ สิ้นงวดบัญชี

ตารางที่ 4.9 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 2 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง
Mann-Whitney U	210.000
Wilcoxon W	535.000
Z	-2.602
Asymp. Sig. (2-tailed)	.009

จากตารางแสดงว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลที่ได้ตรงกันกับผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม

1.3 ลูกกึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งคิดว่าวิธีการกำหนดมูลค่าของลูกกึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาทุน ร้อยละ 68.00 อันดับ 2 คือ การกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ร้อยละ 44.00 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 56.00 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันกับนักบัญชีว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาทุน ร้อยละ 44.44 อันดับ 2 คือ การกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ร้อยละ 62.96 แต่อันดับ 3 ต่างกับนักบัญชี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือก วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 44.44

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของลูกกึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี คือ วิธีราคาทุน โดยใช้วิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 3 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาทุนเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมลูกกึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี

H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาทุนเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมลูกกึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี

H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาทุนเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ลูกกุ้งระหว่างอนุบาล **ณ วันสิ้นงวดบัญชี**

ตารางที่ 4.10 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 3 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาทุน
Mann-Whitney U	226.500
Wilcoxon W	604.500
Z	-2.503
Asymp. Sig. (2-tailed)	.012

ตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็น**ไม่แตกต่างกัน** ในการเลือกวิธีราคาทุนเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมลูกกุ้งระหว่างอนุบาล **ณ วันสิ้นงวดบัญชี** ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลทางสถิติไม่แตกต่างจากแบบสอบถาม

1.4 พ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง ณ จุดขาย

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งคิดว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้งที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 32.00 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 72.00 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 72.00 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันกับนักบัญชีว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 81.84 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 74.07 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 62.96

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง โดยใช้วิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 4 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรม **ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง**

- H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีการค้าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง
- H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีการค้าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง

ตารางที่ 4.11 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 4 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีการตลาดซื้อขายคลอง
Mann-Whitney U	241.500
Wilcoxon W	619.500
Z	-1.971
Asymp. Sig. (2-tailed)	.049

ตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีการค้าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลทางสถิติสอดคล้องกับผลจากแบบสอบถาม

ภายหลังจากพิจารณาความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง พบว่าวิธีที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าวมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุดในการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม และการวัดมูลค่ายุติธรรมพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง ณ จุดขาย คือ วิธีการค้าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ส่วนการวัดมูลค่ากุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุด คือ วิธีการทุน ทั้งนี้ เนื่องมาจากเหตุผลที่ว่า การเพาะพันธุ์กุ้งมีวงจรอายุสั้น คือ ประมาณ 20-30 วัน ประกอบกับวิธีการทุนเป็นวิธีที่แสดงถึงมูลค่าต้นทุนที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้มากที่สุด

2. ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

สินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งต้องมีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมแบ่งเป็น 3 ช่วงเวลา ได้แก่ การวัดมูลค่าลูกกุ้ง ณ วันได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่ากุ้งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมและการวัดมูลค่ายุติธรรมกุ้งพร้อมบริโภค ณ จุดขายซึ่งนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งได้เรียงลำดับความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต่างๆ ต่อไปนี้

2.1 ลูกกุ้ง ณ วันได้มา

นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งคิดว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ วันได้มาซึ่งลูกกุ้งที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 38.96 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 75.32 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน ร้อยละ 40.26 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันกับนักบัญชีว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ร้อยละ 62.96 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 40.74 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 40.74

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ วันได้มาซึ่งลูกกุ้ง คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องซึ่งใช้วิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 5 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น**

ตารางที่ 4.12 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 5 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคลอง
Mann-Whitney U	924.000
Wilcoxon W	3927.000
Z	-2.954
Asymp. Sig. (2-tailed)	.003

ตารางข้างต้นแสดงว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง มีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดยุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลทางสถิติสอดคล้องกับผลจากแบบสอบถาม

2.2 กู้ระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี

นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งคิดว่า วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของกู้ระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 68.83 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 70.13 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 97.40 ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันกับนักบัญชีว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 51.85 แต่อันดับ 2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือก วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 40.74 และอันดับ 3 เลือกวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) ร้อยละ 40.74

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันที่น่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของกู้ระหว่างเลี้ยง ณ สิ้นงวดบัญชี คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ซึ่งใช้วิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 6 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี

- H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี
- H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี

ตารางที่ 4.13 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 6 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคลอง
Mann-Whitney U	687.500
Wilcoxon W	1065.500
Z	-3.021
Asymp. Sig. (2-tailed)	.003

จากตารางที่ 4.13 แสดงให้เห็นว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลทางสถิติสอดคล้องกับผลจากแบบสอบถาม

2.3 กุ้งพร้อมบริโภค ณ จุดขาย

นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งคิดว่าวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายกุ้งพร้อมบริโภคที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 55.85 อันดับ 2 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 57.14 และวิธีราคาเทียบเคียง ซึ่งนักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งทั้งหมดคิดว่ามีความน่าเชื่อถือเป็นอันดับ 3 ขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นต่างจากนักบัญชีโดยเห็นว่าวิธีที่น่าเชื่อถือเป็นอันดับ 1 คือ วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 48.15 อันดับ 2 คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง ร้อยละ 51.85 และอันดับ 3 คือ วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 40.74

วิธีที่นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นตรงกันว่าน่าเชื่อถือมากที่สุดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ณ จุดขายกุ้งพร้อมบริโภค คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง โดยมีวิธีการทางสถิติเพื่อสนับสนุนผลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม ดังนี้

สมมติฐานที่ 7 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นสอดคล้องกันในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

H_0 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

H_1 : นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว**

ตารางที่ 4.14 ตารางแสดงการประมวลผลสมมติฐานที่ 7 จากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

	วิธีราคาตลาดซื้อขายคลอง
Mann-Whitney U	616.000
Wilcoxon W	994.000
Z	-5.894
Asymp. Sig. (2-tailed)	.001

จากตารางที่ 4.14 แสดงให้เห็นว่า นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นไม่แตกต่างกัน ในการเลือกวิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลองเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ **ณ วันเก็บเกี่ยว** ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งผลทางสถิติไม่แตกต่างจากแบบสอบถาม

จากความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเฉพาะเลี้ยงกุ้งข้างต้น พบว่าวิธีที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าวมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุดในการวัดมูลค่าลูกกุ้ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าลูกกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม และการวัดมูลค่ายุติธรรมกุ้งพร้อมบริโภค ณ จุดขาย คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง โดยลำดับต่อไปเป็นการสรุปความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีในธุรกิจกุ้งเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่คิดว่าจะมีความน่าเชื่อถือ ณ ช่วงเวลาต่างๆ

ความเป็นไปได้ในการนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง

การแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความน่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ ช่วงเวลาต่างๆ ประกอบกับการทดลองปรับงบการเงินของธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งในปัจจุบัน ตลอดจนข้อมูลที่รวบรวมได้จากการสัมภาษณ์ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิธปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจกุ้งโดยตรง ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้และมีประสบการณ์การทำงานในธุรกิจกุ้งพอควร ทำให้ทราบว่า การนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจกุ้ง มีข้อจำกัดหลายประการ ดังต่อไปนี้

1. การระบุหรือจัดกลุ่มสินทรัพย์ของกิจการ
2. การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายสินทรัพย์หรือ ณ วันรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรก

1. การระบุหรือจัดกลุ่มสินทรัพย์ของกิจการ

ประเด็นสำคัญในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง ซึ่งเป็นธุรกิจการเกษตรมีข้อจำกัดประการแรก คือ การระบุหรือจัดกลุ่มสินทรัพย์ของกิจการโดยแบ่งเป็น สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต และสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค ซึ่งธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งเมื่อพ่อแม่พันธุ์กุ้งผลิตลูกกุ้ง มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรให้ถือว่าลูกกุ้งในกิจการเพาะพันธุ์กุ้งนั้นจัดเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต และเมื่อลูกกุ้งถูกนำไปเลี้ยงต่อในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งจนโตเป็นกุ้งพร้อมบริโภคนั้นคำนิยามในมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรจัดให้กุ้งพร้อมบริโภคเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค จะเห็นได้ว่าสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งที่แสดงในงบการเงิน ณ วันสิ้นงวดบัญชีจะแยกตามวัตถุประสงค์ของกิจการ หรือบางกิจการอาจมีวิธีการแบ่งกลุ่มสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่พร้อมเก็บเกี่ยวและที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ซึ่งวิธีหลังนี้อาจไม่เหมาะสมกับธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง เนื่องจากการเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพน่าจะหมายถึงการที่สินทรัพย์ชีวภาพนั้นพร้อมที่จะถูกแปรสภาพเป็นผลผลิตทางการเกษตร แต่การจำหน่ายลูกกุ้งในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งนั้นเป็นการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ (ลูกกุ้ง) ทั้งๆ ที่ยังมีชีวิตอยู่จึงไม่มีผลผลิตทางการเกษตร ส่วนธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งแม้ว่าจะมีผลผลิตทางการเกษตร (กุ้งพร้อมบริโภค) ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร แต่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หากกิจการยังคงมีกุ้งเพาะเลี้ยงคงเหลืออยู่ในบ่อก็ยังไม่ถือ

ว่ากุ้งในบ่อนั้นเป็นสินทรัพย์ชีวภาพพร้อมเก็บเกี่ยวแต่อย่างใด จนกว่ากิจการจะตัดสินใจขาย ซึ่ง ณ วันขายกุ้งพร้อมบริโภคกิจการก็จะรับรู้กุ้งพร้อมบริโภคเป็นผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรก โดย ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรให้มีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหัก ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เมื่อได้ยุติการเจริญเติบโตกุ้ง หรือสิ้นสุดอายุกุ้ง อย่างไรก็ตาม ประเด็นการจัดกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพของธุรกิจกุ้งยังคงมีข้อสงสัยในกลุ่มนักบัญชี อาทิ การที่พ่อแม่พันธุ์กุ้งเพาะพันธุ์กุ้งออกมา เหตุใดจึงไม่รับรู้ลูกกุ้งนั้นเป็นผลผลิตทางการเกษตร ตามที่ มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรให้คำนิยามไว้ว่าผลผลิตทางการเกษตรคือผลผลิตที่เก็บเกี่ยว ได้จากสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งประเด็นนี้ผู้ศึกษาและนักบัญชีอีกส่วนหนึ่งมีความเห็นว่า ลูกกุ้งไม่จัด เป็นผลผลิตทางการเกษตรเพราะลูกกุ้งเป็นสัตว์ มีชีวิตตรงกับคำนิยามของสินทรัพย์ชีวภาพในร่าง มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ดังนั้นสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรจึง สามารถแยกกันได้อย่างชัดเจน โดยพิจารณาจากการมีชีวิตอยู่เป็นสำคัญ หากบังคับใช้ร่าง มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จะต้องอธิบายให้ผู้ปฏิบัติเข้าใจโดยละเอียด

2. การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายสินทรัพย์หรือ ณ วันรับรู้ผลผลิตทางการเกษตร ครั้งแรก

ข้อจำกัดประการที่สอง คือการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายสินทรัพย์หรือ ณ วันรับรู้ผลผลิต ทางการเกษตรครั้งแรกนั้น ยังคงเป็นเรื่องการตีความวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม อธิบายได้ดังนี้

2.1 การกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง
นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 50.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาด ซื้อขายคล่องมีความน่าเชื่อถือ) มีความเห็นสอดคล้องกันโดยมีความเห็นว่าปัจจุบันธุรกิจเพาะพันธุ์ กุ้ง ยังไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องตามคำนิยามในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดย ไม่มีตลาดใดที่จะมีการซื้อขายลูกกุ้งโดยเฉพาะและไม่มีผู้เต็มใจซื้อขายตลอดลูกกุ้งตลอดเวลาทำ การ อีกทั้งประการสำคัญคือไม่มีการเปิดเผยราคาซื้อขายลูกกุ้งต่อสาธารณชนตามร่างมาตรฐาน การบัญชีกำหนด ส่วนนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยมากกว่า ร้อยละ 70.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดซื้อขายคล่องมีความน่าเชื่อถือ) มีความเห็นสอดคล้อง กันโดยคิดว่าปัจจุบันไม่มีตลาดซื้อขายคล่องเช่นเดียวกับธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งเหตุเพราะแม้ว่าปัจจุบัน

จะมีตลาดซื้อกุ้งพร้อมบริโภค ได้แก่ ตลาดกลางสะพานปลาถนนนาหวา กรุงเทพฯ ตลาดกลางสะพานปลามหาชัย จังหวัดสมุทรสาคร และตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช แต่สะพานปลาข้างต้นมิได้มีการประกาศราคาซื้อขายทุกแห่ง ประกอบกับสะพานปลาที่ประกาศราคาซื้อขายเป็นราคาเฉลี่ยที่เจ้าหน้าที่ของสะพานปลารวมรวบรวมข้อมูลได้จากราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน รวมถึงราคาประมูลในแต่ละวัน ซึ่งราคาซื้อขายกุ้งที่ประกาศดังกล่าวมิได้ครอบคลุมกุ้งทุกขนาด ดังนั้นนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีความเห็นว่ากุ้งที่เลี้ยงในบ่อเพาะเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชีไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับราคาตลาดซื้อขายคลองเพื่อวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างเหมาะสม

2.2 การกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุด นักบัญชีในธุรกิจ

เพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 70.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) มีความเห็นว่ามีมูลค่าการซื้อขายพ่อแม่พันธุ์ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยหลายประการ ทั้งขนาดของกุ้ง ความแข็งแรงของกุ้ง และความสามารถในการผลิตลูกกุ้ง ดังนั้นแม้ว่ากุ้งจะมีขนาดเดียวกันอาจมีมูลค่าที่แตกต่างกันได้ โดยปกติพ่อแม่พันธุ์จะมีราคาสูงกว่ากุ้งพ่อแม่พันธุ์ ดังนั้นหากกิจการมิได้มีการขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งอย่างต่อเนื่อง ก็ไม่สามารถนำราคาตลาดล่าสุดมาเป็นราคาปัจจุบันในการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้งของกิจการได้ ไม่ว่าจะเป็นการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันที่ได้มา การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี และการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง(กรณีฝากก่อนขาย) ณ วันขาย ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 60.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) มีความคิดเห็นสอดคล้องกับนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง ซึ่งคิดว่าหากกิจการมิได้มีการขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งอย่างต่อเนื่องแล้วการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งก็ไม่สามารถใช้วิธีราคาตลาดล่าสุดได้ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งทั้งหมด (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) กลับมีความเห็นว่ากิจการเพาะพันธุ์กุ้งสามารถใช้วิธีราคาตลาดล่าสุดในการวัดมูลค่าการได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้งได้ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกลุ่มนี้อาจมีความเห็นว่าราคาซื้อขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งในอดีตไม่แตกต่างจากปัจจุบันมากนัก แต่ในความเป็นจริง การซื้อขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งนั้นยังคงขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้ซื้อในการประเมินราคาและความพึงพอใจของผู้ขายเป็นหลัก

นอกจากนี้ นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 70.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) มีความคิดเห็นที่

สอดคล้องกันในเรื่องกำหนดมูลค่ายุติธรรมกึ่งระหว่างอนุบาลด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุดนั้นทำได้ยาก เนื่องจากในอดีตไม่เคยมีการซื้อขายกึ่งระหว่างอนุบาล จึงยากที่จะนำราคาตลาดล่าสุดมาใช้ในการวัดมูลค่า ส่วนการกำหนดมูลค่ายุติธรรมลูกกึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุดก็เช่นเดียวกัน คือ ผู้ซื้อลูกกึ่งเพื่อที่จะนำไปเพาะเลี้ยงต่อจะพิจารณาถึงความแข็งแรงของลูกกึ่งด้วย ซึ่งแต่ละครั้งที่ทำการซื้อขาย แม้ว่าจะเป็นการซื้อลูกกึ่งจากผู้เพาะพันธุ์ที่เคยทำการซื้อขายกันในอดีตก็ยังคงต้องตกลงราคากันใหม่ ดังนั้นราคาตลาดล่าสุดจึงไม่สามารถนำมาเป็นราคาปัจจุบันในการวัดมูลค่าลูกกึ่ง ณ วันขายของกิจการได้ ขณะที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 60.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) แสดงความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่าการกำหนดมูลค่ายุติธรรมลูกกึ่ง ณ วันได้มาด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุดนั้นสามารถทำได้ แต่หากเป็นการกำหนดมูลค่ายุติธรรมกึ่งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี และ ณ วันขายกึ่งพร้อมบริโภคนั้น นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 70 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดล่าสุดมีความน่าเชื่อถือ) มีความเห็นไม่แตกต่างกัน โดยเห็นว่าในอดีตไม่เคยมีการซื้อขายกึ่งระหว่างเลี้ยงจนกว่ากึ่งจะโตเต็มที่ เป็นกึ่งพร้อมบริโภค ดังนั้นจึงไม่สามารถวัดมูลค่ากึ่งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุดได้ และการกำหนดมูลค่ายุติธรรมกึ่งพร้อมบริโภค ณ วันขายนั้น ก็เกิดเงื่อนไขทางเศรษฐกิจ โดยปัจจุบันไม่มีการควบคุมราคาซื้อขายกึ่งอย่างชัดเจน ทำให้กึ่งพร้อมบริโภคมียาขาดผันผวนมาก ประกอบกับหากราคาตลาดล่าสุดที่กิจการขายเป็นคนละตลาดกับที่กิจการจะขายในปัจจุบัน ก็จะไม่สามารถนำราคาตลาดล่าสุดมาใช้ได้ เนื่องจากกึ่งขนาดเดียวกันแต่ตลาดก็จะมีราคาที่แตกต่างกัน อีกทั้งปัจจุบันพบว่ากึ่งส่งออกส่วนหนึ่งมีการตรวจพบสิ่งแปลกปลอม เช่น สารตะกั่วในหัวกึ่งเพื่อให้ขายได้น้ำหนักมากขึ้นนั้น เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ราคาซื้อขายกึ่งไม่แน่นอน ดังนั้นการใช้ราคาไม่สามารถใช้วิธีราคาตลาดล่าสุดอ้างอิงในการวัดมูลค่ากึ่งพร้อมบริโภคได้

2.3 การกำหนดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน

นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งในธุรกิจเพาะพันธุ์เพาะเลี้ยงกึ่งโดยเฉลี่ยร้อยละ 70.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันมีความน่าเชื่อถือ) แสดงความคิดเห็นที่สอดคล้องกันในเรื่องกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (กึ่ง) ณ วันที่ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กึ่ง / ลูกกึ่ง การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กึ่ง / กึ่งระหว่างอนุบาล / กึ่งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี และการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กึ่ง(กรณีฆ่าก่อนขาย) / ลูกกึ่ง / กึ่งพร้อมบริโภค ณ วันขาย ด้วยวิธีราคา

ตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันนั้นอาจมีความน่าเชื่อถือ แต่ปัจจุบันยังไม่สามารถนำวิธีนี้มาปรับใช้ในธุรกิจกุ้งได้ โดยนักบัญชีให้เหตุผลว่าราคากุ้งแต่ละพันธุ์ค่อนข้างแตกต่างกัน เนื่องจากความต้องการของตลาดที่ต่างกัน ประกอบกับธุรกิจที่ทำการศึกษาคือเป็นธุรกิจที่เพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งกุลาดำ ซึ่งเป็นกุ้งเศรษฐกิจที่สำคัญที่สุดพันธุ์หนึ่งในประเทศไทย ยังไม่มีกุ้งพันธุ์ใดเป็นกุ้งเศรษฐกิจที่มีความสำคัญใกล้เคียงกันกับกุ้งกุลาดำ อีกทั้งการนำเอาราคาสินทรัพย์ชีวภาพอื่นหรือกุ้งพันธุ์อื่นมาปรับราคาให้เหมาะสมกับกุ้งของกิจการอาจมีเงื่อนไขการปรับราคาที่แตกต่างกันในแต่ละกิจการ ยกที่จะทำให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นผลให้ราคาที่น่ามาใช้วัดมูลค่ากุ้งขาดความน่าเชื่อถือ

2.4 การวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาเทียบเคียง นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 75.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาเทียบเคียงมีความน่าเชื่อถือ) มีความคิดเห็นในทางเดียวกันว่ากิจการเพาะพันธุ์กุ้งสามารถใช้วิธีราคาเทียบเคียงนี้ในการกำหนดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันได้มา และ ณ วันขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (กรณีฆ่าก่อนขาย) / ลูกกุ้งได้ ขณะที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 70 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาเทียบเคียงมีความน่าเชื่อถือ) กลับแสดงความคิดเห็นว่าการกำหนดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง และกุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี ด้วยวิธีราคาเทียบเคียง ไม่สามารถทำได้ในกิจการเพาะพันธุ์กุ้ง เหตุเพราะกุ้งพ่อแม่พันธุ์ไม่มีความแน่นอนในการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจขึ้นอยู่กับวิธีการเพาะพันธุ์และสภาพความแข็งแรงของกุ้งเป็นสำคัญ อีกทั้งปัจจุบันยังไม่มีการศึกษาถึงมาตรฐานการเจริญเติบโตของกุ้งพันธุ์ต่างๆ อย่างชัดเจน ดังนั้นการใช้ราคาเทียบเคียงอาจทำให้กิจการคำนวณราคาเพื่อแสดงมูลค่ากุ้งคลาดเคลื่อนไปจากที่ควรจะเป็น ส่วนนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งนั้นมีความคิดเห็นที่สอดคล้องกันในการกำหนดมูลค่าลูกกุ้ง ณ วันที่ได้มาด้วยวิธีราคาเทียบเคียง โดยเฉลี่ยมากกว่าร้อยละ 77.00 มีความเห็น่ววิธีนี้ไม่สามารถปฏิบัติได้ เนื่องจากการใช้ราคาเทียบเคียงในการวัดมูลค่าลูกกุ้ง ณ วันได้มาซึ่งลูกกุ้ง อาจช่วยให้กิจการแสดงมูลค่าด้วยราคาของกุ้งที่เลี้ยงได้ตามมาตรฐานการเลี้ยง แต่ในความเป็นจริงไม่มีความแน่นอนในการเพาะเลี้ยง เพราะมีปัจจัยหลายประการที่ผู้เลี้ยงไม่สามารถควบคุมได้ในอนาคต เช่น ปัจจัยทางธรรมชาติ ได้แก่ อุณหภูมิของน้ำ หรือปัจจัยทางกายภาพอันได้แก่ ความแข็งแรงของลูกกุ้ง ณ วันที่ได้มา ประกอบกับลูกกุ้ง ณ วันได้มามีมูลค่าน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับราคากุ้ง ณ วันที่คาดว่าจะขายได้ (ราคากุ้งพร้อมบริโภค) ประการสำคัญ คือ ราคาของกุ้งมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นการวัดมูลค่าด้วยวิธีการนี้แม้ว่าจะให้ความน่าเชื่อถือทาง

เศรษฐกิจ แต่เป็นไปได้ที่จะนำมาใช้ในกิจการกึ่ง เมื่อพิจารณาการวัดมูลค่ากึ่งระหว่างเลี้ยงด้วยวิธีราคาเทียบเคียงพบว่านักบัญชีมีความเห็นแตกต่างกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งแสดงความเห็นว่าวิธีราคาเทียบเคียงนี้น่าจะนำมาใช้วัดมูลค่ากึ่งระหว่างเลี้ยงได้ แต่นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งกลับเห็นว่าวิธีนี้ไม่สามารถนำมาใช้วัดมูลค่ากึ่งระหว่างเลี้ยงได้ เพราะกึ่งระหว่างเลี้ยงไม่มีความแน่นอนในการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ขึ้นอยู่กับการเจริญเติบโตของกุ้ง อีกทั้งปัจจุบันยังไม่มีการศึกษาถึงมาตรฐานการเจริญเติบโตของกุ้งพันธุ์ต่างๆ อย่างชัดเจน ดังนั้นการใช้ราคาเทียบเคียงอาจทำให้กิจการคำนวณราคาเพื่อแสดงมูลค่ากึ่งคลาดเคลื่อนไป และสำหรับนักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 80.00 (ของผู้ที่คิดว่าวิธีราคาเทียบเคียงมีความน่าเชื่อถือ) คิดว่าการกำหนดมูลค่ากึ่งพร้อมบริโภคร่วมด้วยวิธีราคาเทียบเคียงนั้นสามารถทำได้ เนื่องจากวิธีราคาเทียบเคียงนี้จะต้องคำนวณน้ำหนักกุ้ง เพื่อประมาณการราคาที่คาดว่าจะขายได้ในอนาคต แต่อาจเกิดปัญหาในกรณีที่กุ้งที่เพาะเลี้ยงไม่สามารถโตตามที่ประมาณการไว้ ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคิดว่าการเลี้ยงกุ้งในภาคธุรกิจยังไม่ได้มาตรฐาน โดยพิจารณาจากความไม่แน่นอนของขนาดกุ้งที่เพาะเลี้ยงได้ในแต่ละบ่อ

2.5 การวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลด นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งคิดว่าไม่ความเป็นไปได้ในการนำมาปฏิบัติในธุรกิจกึ่ง ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กุ้ง หรือลูกกุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันได้มา หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือ ณ วันขายก็ตาม เหตุเพราะกึ่งระหว่างอนุบาลมีอายุเพียง 15 - 20 วัน ซึ่งหากคิดลดกระแสเงินสดแล้วจะแสดงมูลค่าต่างจากวันที่ซื้อมาน้อยมาก อาจไม่มีความจำเป็นต้องนำมาคิดลดกระแสเงินสด ขณะที่ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งไม่มีนักบัญชีเลือกวิธีการนี้เป็นวิธีที่น่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ มีเพียงผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกลุ่มหนึ่งที่มีความคิดเห็นว่าการกำหนดมูลค่ากึ่งระหว่างเลี้ยงด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดมีความน่าเชื่อถือ แต่ร้อยละ 60.00 ของผู้ที่คิดว่าวิธีนี้มีความน่าเชื่อถือ คิดว่ากุ้ง ณ วันที่ได้มามีอายุที่จะต้องเลี้ยงต่อไปอีกไม่เกิน 4 เดือน ซึ่งหากคิดลดกระแสเงินสดแล้วจะแสดงมูลค่าแตกต่างจากวันที่ซื้อมาน้อยมาก อาจไม่มีความจำเป็นต้องนำมาคิดลดกระแสเงินสดและสร้างความยุ่งยากให้กับนักบัญชีในธุรกิจมากเกินความจำเป็น

2.6 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาทุน ทั้งนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นว่าวิธีราคาทุนนี้มีความน่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ของ

กิจการต่างคิดว่ามีความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในธุรกิจกึ่ง เพราะปฏิบัติอยู่ในกิจการปัจจุบัน มีเพียงร้อยละ 33 ของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งที่เลือกวิธีราคาทุนเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือในการกำหนดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี แต่กลับคิดว่าไม่มีความเป็นไปได้ที่จะนำมาใช้ เหตุเพราะพ่อแม่พันธุ์กึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีอาจมีมูลค่าลดลงจากวันที่ได้มากกล่าวคือ หากพ่อแม่พันธุ์ได้นำไปใช้เพาะพันธุ์แล้ว มูลค่าของกึ่งพ่อแม่พันธุ์จะลดลงตามลำดับ

เมื่อพิจารณาความคิดเห็นของนักบัญชี และ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งทำให้ได้ข้อสรุปว่า วิธีที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุดในการวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กึ่ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าพ่อแม่พันธุ์กึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม และการวัดมูลค่ายุติธรรมพ่อแม่พันธุ์กึ่ง / ลูกกึ่ง ณ จุดขาย คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง นั้นไม่มีความเป็นไปได้ในการนำมาปฏิบัติธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่ง เหตุเพราะปัจจุบันธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องตามคำนิยามในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร กล่าวคือ ไม่มีตลาดที่มีการซื้อขายลูกกึ่งในตลาดใดตลาดหนึ่งที่มีผู้ซื้อขายตลอดเวลาทำการ และไม่มีการเปิดเผยราคาซื้อขายต่อสาธารณชน ส่วนการวัดมูลค่ากึ่งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะพันธุ์กึ่งมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุด คือ วิธีราคาทุนนั้น ทั้งนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดมีความเห็นตรงกันว่า มีความเป็นไปได้ในการนำมาปฏิบัติในธุรกิจกึ่ง

ขณะที่ความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งข้างต้น ทำให้ทราบว่าวิธีที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดังกล่าวมีความเห็นว่าเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากที่สุดในการวัดมูลค่าลูกกึ่ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าลูกกึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม และการวัดมูลค่ายุติธรรมกึ่งพร้อมบริโภค ณ จุดขาย คือ วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องนั้น ไม่มีความเป็นไปได้ในการนำมาประยุกต์ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่ง เนื่องจากเหตุผลสำคัญคือ ปัจจุบันธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งยังไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องที่จะรองรับกึ่งทุกขนาดของกิจการ โดยราคาที่ประกาศเป็นการเก็บรวบรวมราคาซื้อขายในแต่ละวันและนำมาเฉลี่ย ดังนั้นราคาที่ประกาศจึงเป็นการประมาณการราคา กึ่ง ณ ช่วงน้ำหนักรายหนึ่งๆ เช่น 57 – 59 ตัว/กิโลกรัม ราคา 190 บาท มีราคาจริง ประกอบกับนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งส่วนใหญ่ยังไม่แน่ใจว่าตลาดซื้อขายกึ่งปัจจุบัน จะเป็นตลาดซื้อ

ขาคล่องตามคำนิยามในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้หรือไม่ ซึ่งในที่นี้ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมต่อไปก่อนประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรกำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ดังนั้นจึงทำการศึกษาความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพื่อให้ทราบถึงความเป็นไปได้ในการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี ประกอบกับการสอบถามความคิดเห็นของนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพิ่มเติมเกี่ยวกับการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้กำหนดให้ธุรกิจการเกษตรมีหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูล ดังต่อไปนี้

1. ยอดรวมรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก
2. ยอดรวมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายสินทรัพย์ชีวภาพ
3. ยอดรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดบัญชีของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
4. ข้อมูลสินทรัพย์ชีวภาพในรูปของจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มคือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว
5. การวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงินหรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวดบัญชี และปริมาณผลผลิตสำหรับงวดบัญชี
6. ลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม
7. สมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มและของผลิตผลทางการเกษตรที่ได้เก็บเกี่ยวสำหรับงวดบัญชี และวัดมูลค่า ณ จุดเก็บเกี่ยว
8. มูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของผลิตผลทางการเกษตรที่ได้เก็บเกี่ยวระหว่างงวดบัญชี และวัดมูลค่า ณ จุดเก็บเกี่ยว
9. แสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดบัญชีกับสิ้นงวดบัญชี

10. รายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาระผูกพันในสินทรัพย์
ชีวภาพ

11. การเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวกับกิจกรรมทาง
การเกษตร

12. ข้อมูล ณ วันสิ้นงวดบัญชี กรณีที่กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วย
ราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า โดยเปิดเผย

12.1 รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

12.2 สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

12.3 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

12.4 อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา

12.5 ราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับขาดทุนจากการด้อยค่า
สะสม) ณ วันต้นงวดบัญชี และวันสิ้นงวดบัญชี

13. ข้อมูล ณ วันสิ้นงวดบัญชี กรณีที่กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วย
ราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า โดยกิจการสามารถเปิดเผยราย
การกำไร หรือขาดทุนเนื่องจากการจำหน่ายสินทรัพย์ และเปิดเผยรายการกระทบยอดจำนวนเงิน
ของสินทรัพย์ชีวภาพ

14. ข้อมูลในงวดบัญชีปัจจุบัน กรณีที่กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งเคยวัดมูลค่าด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคา
สะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า โดยเปิดเผยข้อมูลดังนี้

14.1 รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

14.2 เหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

14.3 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

ซึ่งนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 60.00 และนักบัญชีในธุรกิจ
เพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 29.00 ได้แสดงความเห็นว่ากิจการมีความสามารถในการเปิดเผย
ข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร โดยสามารถเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ
สินทรัพย์ชีวภาพที่มีการวัดมูลค่าของกิจการ ในข้อ 1 – 11 ได้ ขณะที่นักบัญชีในธุรกิจเพาะ
พันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 39.00 และนักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 68.00 แสดง
ความเห็นว่าไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ เพราะไม่มีข้อมูล เนื่องจากส่วนหนึ่งคิดว่ากิจการ

ไม่ได้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ทำให้ไม่มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ก็มีได้หมายความว่ากิจการจะไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแต่อย่างใด ซึ่งหากนักบัญชีในธุรกิจกุ้งได้ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานฉบับนี้แล้ว ก็จะสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ มีเพียงนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 1.00 ที่แสดงความเห็นว่ากิจการที่ตนทำงานอยู่ไม่สามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์และภาระผูกพันในสินทรัพย์ชีวภาพได้ เพราะผลที่ได้รับจากการเปิดเผยไม่คุ้มค่า นอกจากนี้ยังมีนักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยร้อยละ 3.00 ที่แสดงความเห็นว่ากิจการที่ตนทำงานอยู่ไม่สามารถเปิดเผยการวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงินหรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวดบัญชี และปริมาณผลผลิตสำหรับงวดบัญชี รวมถึงลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มได้ เหตุเพราะหากเปิดเผยแล้วจะเป็นผลเสียต่อกิจการ อย่างไรก็ตามสำหรับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาทุนในข้อ 12 - 14 นั้น นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งทั้งหมดมีความเห็นว่ากิจการสามารถเปิดเผยดังกล่าวได้ ขณะที่นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งโดยเฉลี่ยเพียงร้อยละ 11.69 มีความเห็นว่ากิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูล ณ วันสิ้นงวดบัญชี กรณีที่กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า โดยไม่สามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา ราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) ณ วันต้นงวดบัญชี และวันสิ้นงวดบัญชีได้ ส่วนที่เหลือสามารถเปิดเผยข้อมูลในข้อ 12 - 14 ได้ทั้งหมด

จากความเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งต่อความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรข้างต้น ยังไม่อาจได้ข้อสรุปว่าธุรกิจกุ้งจะสามารถเปิดเผยข้อมูลตามที่ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรระบุไว้หรือไม่ ทั้งนี้ นักบัญชีของธุรกิจกุ้งจะต้องศึกษาและทำความเข้าใจกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพิ่มเติม เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนมากขึ้น และสำหรับประเด็นที่นักบัญชีในธุรกิจกุ้งแสดงความคิดเห็นว่าไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้นั้น ควรมีการพิจารณาปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมต่อไป

บทสรุปของการแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง

การปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนั้นยังคงมีประเด็นที่นักบัญชีทั้งในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งรวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่แน่ใจว่ากิจการในธุรกิจกุ้งจะมีความสามารถในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องรอให้มีการเก็บเกี่ยวหรือขาย ซึ่งมีทั้งส่วนที่เห็นด้วยว่ากิจการสามารถปฏิบัติได้ และบางส่วนไม่เห็นด้วย นอกจากนี้หากปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีนี้แล้ว นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง ตลอดจนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่างมีความเห็นว่าการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้ต้นทุนในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น แต่จะทำให้กิจการมีรายได้สูงขึ้นหรือไม่ ยังไม่สามารถสรุปได้ เนื่องจากทั้งสามกลุ่มมีความคิดเห็นไม่ตรงกัน โดยนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งไม่เห็นด้วยว่าการประยุกต์ร่างมาตรฐานในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งนั้น จะทำให้รายได้ในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น ส่วนนักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งส่วนใหญ่แสดงความไม่แน่ใจ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมากกว่าร้อยละ 50.00 เห็นด้วยว่าการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้รายได้ในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น และสำหรับการรับรู้ผลกำไร (ขาดทุน) ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนั้น นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งว่ากิจการควรมีการรับรู้รายการกำไร หรือรายการขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชีทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นสุดงวดบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกลับมีความเห็นตรงกันข้ามกับนักบัญชี

นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นตรงกันว่า มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปีขึ้นไป ไม่เหมาะกับธุรกิจกุ้ง ซึ่งมีวงจรชีวิตเพียง 4 เดือน

อย่างไรก็ดี นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นว่ากิจการยังไม่พร้อมที่จะใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในปี 2547 โดยแสดงความเห็นเพิ่มเติมว่า กิจการไม่ความสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้เอง โดยไม่ต้องอบรมเพิ่มเติม ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่แน่ใจว่ากิจการจะมีความสามารถในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้เองหรือไม่ แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นว่าการพร้อมแล้วที่จะปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ดังนั้นเพื่อให้ร่างมาตรฐานการบัญชีเกิดประโยชน์สูงสุด ผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานมีความรู้ ความเข้าใจ

เนื้อความในมาตรฐานดีพอ ควรมีการอบรมเพิ่มเติมก่อนประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ผลจากการสำรวจทำให้ทราบว่านักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจกึ่งได้ คำนึงถึงความเป็นไปได้ที่จะนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้พอสมควร โดยเฉพาะ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งยังเป็นเรื่องใหม่ในธุรกิจกึ่งและธุรกิจภาคการ เกษตรอื่นๆ โดยนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้สังเกตเห็นประโยชน์ในภาพรวมของการปฏิบัติ ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร แต่ยังคงมีข้อสงสัยหลายประการในการปฏิบัติตาม มาตรฐานดังกล่าวและสำหรับประเด็นสำคัญเรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เห็นว่าจะทำให้งบการเงินน่าเชื่อถือ แต่อาจไม่ สามารถนำมาประยุกต์กับธุรกิจกึ่งได้ในปัจจุบัน เนื่องจากเงื่อนไขหลายประการ ซึ่งจะได้กล่าว ต่อไปในบทถัดไป อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรสามารถนำมาใช้กับธุรกิจกึ่ง ได้ โดยใช้กรณีของการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน ซึ่งเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่มาตร ฐานระบุไว้ แต่มีเงื่อนไขว่าเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการด้วยมูลค่า ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ก็จะต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมในรอบปีบัญชีนั้นทันที

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย ปัญหาและข้อเสนอแนะ

ภายหลังจากการศึกษากฎการบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง และธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่งในประเทศไทยปัจจุบันพบว่า การบัญชีที่ธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งทั้งกิจการขนาดเล็ก ขนาดกลางและขนาดใหญ่ได้ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในปัจจุบัน ซึ่งเป็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ของกิจการโดยวิธีราคาทุนตั้งแต่วันแรกที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ โดยส่วนหนึ่งของธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งมีการบันทึกราคาพ่อแม่พันธุ์กึ่ง หรือลูกกึ่ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มา ด้วยราคาต้นทุนที่ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กึ่งหรือลูกกึ่งเข้ามาในกิจการ ซึ่งแสดงเป็นสินทรัพย์รอตัดจำหน่ายในงบการเงิน และบันทึกค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งอีกส่วนหนึ่งบันทึกราคาลูกกึ่ง ณ วันที่ซื้อหรือได้มาด้วยราคาทุนที่ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กึ่ง หรือลูกกึ่งเช่นเดียวกัน แต่แสดงรายการต้นทุนดังกล่าวตลอดจนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเพาะพันธุ์หรือแพะเลี้ยงกึ่งเข้าเป็น “งานระหว่างอนุบาล” ในธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง หรือ “งานระหว่างเลี้ยง” ในธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง โดยแสดงมูลค่ารวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการในงบการเงิน ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 และจากการศึกษาร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ทำให้ทราบว่า การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรเริ่มตั้งแต่ ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ตลอดจน ณ วันสิ้นงวดบัญชี กระทั่ง ณ วันจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพของธุรกิจการเกษตรตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และภาคธุรกิจการเกษตร กล่าวคือ วิธีการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมีทางเลือกให้กิจการได้เลือกปฏิบัติให้เหมาะสมกับความสามารถของบุคลากรและสภาพของกิจการ ประกอบกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้งบการเงินสะท้อนความเป็นจริง โดยแสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ของกิจการที่มีอยู่จริง ณ วันสิ้นงวดบัญชี เช่น งบการเงินของธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งก็จะแสดงมูลค่าของกึ่งระหว่างอนุบาลในธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง หรือแสดงมูลค่าของกึ่งระหว่างเลี้ยงในธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง เป็นผลให้ข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลในรายการทางการเงินมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน อันได้แก่ ผู้ประกอบการ นักลงทุน และผู้ให้สินเชื่อแก่ธุรกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบังคับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในภาคธุรกิจการเกษตรทำให้งบการเงินถูกจัดทำภายใต้มาตรฐานเดียวกันทั้งอุตสาหกรรม ซึ่งจะ

ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำงบการเงินดังกล่าวมาเปรียบเทียบกันได้ เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อีกประการหนึ่ง อย่างไรก็ตามก็ดี ผลการศึกษาค้นคว้าทำให้ทราบว่า การปรับงบการเงินของธุรกิจเฉพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งสามารถทำได้ แต่ยังคงจัดทำภายใต้ข้อสมมติฐาน และข้อจำกัดหลายประการดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 4 นอกจากนี้การประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งนั้นมีประเด็นที่เป็นปัญหาทั้งเรื่องของความเข้าใจในเนื้อความตามร่างมาตรฐานการบัญชีของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีนี้ ตลอดจนปัญหาด้านความเหมาะสมของกรวัดมูลค่ากุ้งของกิจการ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ซึ่งจะกล่าวในลำดับต่อไป

เมื่อได้ศึกษาความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง พบประเด็นปัญหาและเงื่อนไขที่สำคัญในการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีหลายประการ ซึ่งรวบรวมข้อมูลได้จากการปรับงบการเงินของธุรกิจกุ้งในปัจจุบันให้เป็นไปตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และบางส่วนได้จากการคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจกุ้งโดยตรง แยกเป็นประเด็นสำคัญ ได้ดังนี้

1. การตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร
2. การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้ง
3. การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม
4. ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็น

แนวทางปฏิบัติในธุรกิจกุ้ง

1. การตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ความเข้าใจในการตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเพื่อทำการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน อาจส่งผลให้แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งผลจากแบบสอบถามประกอบกับการสัมภาษณ์นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า

1.1 ความเข้าใจในการปฏิบัติกับผลิตผลทางการเกษตรที่แตกต่างกัน สำหรับในธุรกิจกุ้งที่จำหน่ายทันทีที่เก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตรหรือจับกุ้งเมื่อจัดจำหน่าย บางกิจการอาจรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรก่อนจำหน่าย โดยบันทึกบัญชีผลิตผลทางการเกษตรเป็นสินค้าของกิจการทันทีที่ยุติการเจริญเติบโตของกุ้ง (จับกุ้ง) ซึ่งผลิตผลทางการเกษตรมีวิธีปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีสินค้าคงเหลือ แต่บางกิจการอาจตีความว่าธุรกิจกุ้งไม่มีผลิตผลทางการ

เกษตร โดยถือเอาการจำหน่ายกุ้งเป็นการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการจึงเกิดประเด็นที่ว่า ธุรกิจกุ้งควรจะรับรู้รายการเกี่ยวกับกุ้งหรือสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการอย่างไร

หากพิจารณาคำนิยามตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จะเห็นได้ว่า สินทรัพย์ชีวภาพแตกต่างจาก ผลผลิตทางการเกษตรโดยสิ้นเชิง กล่าวคือ สินทรัพย์ชีวภาพจะหมายความถึงสินทรัพย์เฉพาะพืชและสัตว์ที่มีชีวิต ดังนั้นการขายลูกกุ้งของธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งให้แก่ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งนั้น ลูกกุ้งยังมีชีวิตอยู่และจะถูกนำไปเลี้ยงต่อในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง จึงถือได้ว่าธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งขาย “สินทรัพย์ชีวภาพ” ให้แก่ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง และเมื่อธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งขายกุ้งพร้อมบริโภครวมหรือผู้บริโภครวม หรือธุรกิจแปรรูปกุ้ง ซึ่งต้องมีการยุติการเจริญเติบโต (จับกุ้ง) หรือที่ในธุรกิจกุ้งเรียกว่า “น็อคกุ้ง” ก่อนลำเลียงให้ผู้ซื้อต่อไป กุ้งพร้อมบริโภคเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีชีวิต เมื่อถูกจำหน่ายให้ผู้ซื้อจึงจัดได้ว่าธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งเป็นผู้ขาย “ผลผลิตทางการเกษตร”

ข้อเสนอแนะ เพื่อให้ให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเข้าใจเรื่องความแตกต่างระหว่าง “สินทรัพย์ชีวภาพ” และ “ผลผลิตทางการเกษตร” มากขึ้น เนื่องจากเป็นหัวใจสำคัญของร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จึงควรอธิบายคำจำกัดความในร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยละเอียด เพราะการให้คำนิยามตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรยังไม่สามารถอธิบายถึงความแตกต่างของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้อาจมีการอบรมเพิ่มเติมจากทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผู้จัดทำร่างมาตรฐานฉบับดังกล่าว เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้นำไปปฏิบัติด้วยความเข้าใจมากยิ่งขึ้น

1.2 นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน ในเรื่องการตีความนิยามของ “ตลาดซื้อขายคล่อง” ซึ่งร่างมาตรฐานได้ให้ความหมายไว้ว่า ต้องเป็นตลาดที่มีคุณสมบัติทุกประการต่อไปนี้ คือ รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ต้องมีผู้เต็มใจซื้อขายตลอดเวลาทำการ และต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน โดยในตลาดเพาะพันธุ์กุ้งนั้น นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นตรงกันว่า ไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งในประเทศไทย เพราะไม่มีตลาดสำหรับทำการซื้อขายลูกกุ้งโดยเฉพาะ และไม่มีการประกาศราคาซื้อขายลูกกุ้งหรือพ่อแม่พันธุ์กุ้งแต่อย่างใด ราคาซื้อขายพ่อแม่พันธุ์กุ้งและลูกกุ้งขึ้นอยู่กับความพึงพอใจของผู้ซื้อและผู้ขายเท่านั้น ในขณะที่นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งมีความเห็นเกี่ยวกับ “ตลาดซื้อขายคล่อง” แบ่งเป็นสองฝ่าย กล่าวคือ ส่วนหนึ่งมีความเห็นว่าราคาตลาดสะพานปลาสำคัญที่มีอยู่ในปัจจุบัน อันได้แก่ ตลาดกลางสะพานปลา (ยานนาวา) กรุงเทพฯ ตลาดกลางสะพานปลามหาชัย

จังหวัดสมุทรสาคร และตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช สามารถใช้เป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร แต่ส่วนหนึ่งของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งเป็นความคิดเห็นส่วนใหญ่กลับมีความเห็นว่า ราคาตลาดกลางสะพานปลาดังกล่าวนั้นไม่สามารถนำมาเป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้ เนื่องจากราคาตลาดสะพานปลานั้นเป็นราคาที่เจ้าหน้าที่สะพานปลารวบรวมได้จากการประมูลราคาจากผู้ซื้อและผู้ขายทำการซื้อขายกึ่ง ณ ราคา กึ่งแต่ละขนาดในแต่ละวัน จากนั้นสิ้นวันตลาดกลางสะพานปลาจะประกาศราคาเฉลี่ยที่เกิดขึ้นในตลาดนั้น มิได้เป็นการกำหนดราคาจากหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งหากประเมินหรือวัดมูลค่ากึ่งที่เลี้ยงอยู่ในบ่อ โดยนำมาเปรียบเทียบกับราคาตลาดที่ประกาศในตลาดกลางสะพานปลา ราคาดังกล่าวไม่อาจครอบคลุมกึ่งได้ทุกขนาดตลอดอายุกึ่งที่ทำการเพาะเลี้ยง ดังนั้นนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงเห็นว่ากึ่งเพาะเลี้ยงไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

หากไม่มี “ราคาตลาดซื้อขายคล่อง” ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแล้ว การใช้วิธีราคาอื่นๆ ก็อาจไม่เหมาะสมนัก คือ ราคาตลาดล่าสุด ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งมีความผันผวนค่อนข้างสูง ขึ้นอยู่กับสภาวะเศรษฐกิจการเกษตร ซึ่งไม่มีความแน่นอนเช่นเดียวกันสำหรับราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันนั้น มีเงื่อนไขที่สำคัญ คือ ปัจจุบันธุรกิจกึ่งของประเทศไทยมีกึ่งเศรษฐกิจไม่กี่พันธุ์และแต่ละพันธุ์ก็ไม่สามารถนำมาปรับความแตกต่างเพื่อใช้เป็นราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันได้เหมาะสม ส่วนราคาเทียบเคียงโดยปกติแล้ววิธีนี้การคำนวณมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพต้องมีการอ้างอิงถึงมาตรฐานการเพาะเลี้ยงกึ่ง โดยพิจารณาจากน้ำหนักกึ่งโดยเฉลี่ย ณ วันสิ้นงวดบัญชีของกิจการเทียบกับราคาตลาดของผลิตภัณฑ์กึ่งปัจจุบัน จะเห็นได้ว่า วิธีราคาเทียบเคียงนี้ ยังคงต้องใช้ราคาตลาดประกอบการคำนวณ จึงเกิดคำถามในกลุ่มนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจเพาะเลี้ยงกึ่งว่า ราคาตลาดที่จะนำมาเทียบกับน้ำหนักกึ่งของกิจการ เพื่อคำนวณมูลค่ากึ่ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีนั้น ควรจะใช้ราคาตลาดใด นอกจากนี้ยังมีวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลด ซึ่งมีเงื่อนไขในการนำมาปฏิบัติไม่ต่างจากวิธีอื่นๆ กล่าวคือ การคิดมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดคิดลดนี้ กิจการจะต้องสามารถประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับเมื่อกึ่งพร้อมจำหน่าย แต่ราคาซื้อขายกึ่งมีความผันผวนอยู่ตลอด การประมาณการกระแสเงินสดจึงอาจไม่เหมาะสมนัก ประกอบกับกึ่งในธุรกิจกึ่งมีวงจรชีวิตสั้น คือ 3 – 4 เดือน ซึ่งไม่ถึง 1 ปี ดังนั้นแม้ว่า ณ ช่วงเวลาหนึ่งๆ ของรอบการ

ผลิต ราคาที่สูงค่อนข้างคงที่ กิจการก็อาจไม่มีความจำเป็นต้องคำนวณมูลค่ากระแสเงินสดคิดลด เพราะผลที่ได้รับไม่คุ้มค่าแต่อย่างใด

ข้อเสนอแนะ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรยังคงมีทางเลือกให้ปฏิบัติ กล่าวคือ กิจการในธุรกิจกุ้งสามารถเลือกใช้วิธีราคาทุน เพื่อวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ ก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีมีความแตกต่างจากมูลค่า ณ วันลงทุนครั้งแรกน้อยมาก ประกอบกับผลกระทบด้านราคาต่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพไม่มีนัยสำคัญ หรือเพียงลงทุนในสินทรัพย์ที่ต้องใช้เวลานานมากในแต่ละรอบการผลิตหนึ่งๆ นอกจากนี้หากเกิดกรณีที่เกิดการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในการรับรู้ครั้งแรก ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ เหตุเพราะไม่มีราคาตลาด หรือหากจะวัดมูลค่าด้วยวิธีการอื่นก็ไม่เป็นที่น่าเชื่อถืออย่างชัดเจน กิจการสามารถวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้วยค่าของสินทรัพย์ ทั้งนี้ขอแม้ว่า เมื่อใดก็ตามที่กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในงวดบัญชีนั้นทันที

อย่างไรก็ดี การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน หรือราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้วยค่าของสินทรัพย์ตามที่ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้ให้ทางเลือกไว้ นั้น ไม่ต่างจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีปัจจุบันในกลุ่มที่บันทึกราคา ลูกกุ้ง ณ วันที่ซื้อ หรือได้มาด้วยราคาต้นทุนที่ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้ง หรือลูกกุ้งเข้ามาในกิจการ และแสดงรายการต้นทุนดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงกุ้งเป็น “งานระหว่างอนุบาล” ในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง หรือ “งานระหว่างเลี้ยง” ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง โดยแสดงมูลค่ารวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการในงบการเงิน แต่วิธีราคาทุนตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรแตกต่างจากวิธีการบัญชีราคาทุนปัจจุบัน ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ ไม่ว่าจะเป็นการแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพแยกเป็นกลุ่มย่อยในงบการเงิน วิธีการและข้อสมมติฐานที่สำคัญที่กิจการใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวดบัญชี ตลอดจนมูลค่ายุติธรรมของผลิตผลทางการเกษตร ณ วันที่ที่มีการเก็บเกี่ยวแต่ละครั้งในงวดบัญชีนั้นๆ ทั้งนี้รวมถึงกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างงวดบัญชี และการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงนั้นระหว่างต้นงวดบัญชีและปลายงวดบัญชี สำหรับกรณีที่กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้วยค่าของสินทรัพย์ ก็ยังคงต้องเปิดเผย

รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ และเหตุผลที่ไม่มีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ด้วยมูลค่ายุติธรรม จนกระทั่งการวัดมูลค่าด้วยราคายุติธรรมสามารถทำได้ที่น่าเชื่อถือ

2. การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ่ม

นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางส่วนที่แสดงความเห็นว่า หากบังคับใช้ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในปี 2547 นี้ ตนยังไม่สามารถปรับใช้ร่างมาตรฐานกับ ธุรกิจกุ่มได้ โดยเฉพาะการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ ช่วงเวลาต่างๆ เหตุ เพราะคิดว่าไม่สามารถวัดมูลค่าของกุ่มขณะที่เพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงอยู่ได้ เนื่องจากกุ่มที่ถูกเพาะ อยู่ในบ่อเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงไม่สามารถนำขึ้นมาชั่งน้ำหนักได้ทั้งหมด และหากสุ่มชั่งน้ำหนัก เพื่อให้ทราบขนาดกุ่มในบ่อก็ไม่สามารถแสดงมูลค่ากุ่มที่มีอยู่จริงได้ เพราะกุ่มแต่ละบ่ออาจมีหลาย ขนาดปะปนกัน ประกอบกับการเจริญเติบโตของกุ่มเพาะพันธุ์และกุ่มเพาะเลี้ยงในประเทศไทยยัง ไม่มีมาตรฐานเดียวกันที่จะพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพได้ แม้ว่าจะยังมีหลายกิจการที่ สามารถผลิตลูกกุ่มหรือกุ่มคุณภาพได้ แต่ยังไม่มีความสามารถในการผลิตลูกกุ่มหรือกุ่มคุณภาพนั้น ได้อย่างสม่ำเสมอ ซึ่งสาเหตุของปัญหาในการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ่ม สรุปได้ ดังนี้

2.1 ส่วนหนึ่งอาจมาจากการที่กุ่มเป็นสัตว์ที่มีวงจรอายุสั้น เช่น กุ่มกุลาดำ มี อายุระหว่างเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงต่อจนกระทั่งออกสู่ตลาดผู้บริโภคเพียง 4 เดือน จึงเป็น ประเด็นปัญหาในการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ่ม ซึ่งไม่มีความแน่นอนในการเจริญ เติบโตแต่ละช่วงอายุ

2.2 ลักษณะการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ่มแต่ละบ่อเป็นการอนุบาลลูกกุ่ม หรือเลี้ยงลูกกุ่มในบ่อคราวละจำนวนมาก ทำให้การวัดมูลค่าของกุ่มในขณะที่เพาะพันธุ์ หรือ เพาะเลี้ยงอยู่ เพื่อนำมาพิจารณาการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพทำได้ยากมาก เหตุเพราะการเจริญ เติบโตของกุ่มแต่ละบ่ออาจเปลี่ยนแปลงแตกต่างกัน กุ่มจึงมีหลายขนาดในแต่ละบ่อ ดังนั้นหากจะ มีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ จะต้องมีการคำนึงถึงประเด็นนี้ควบ คู่กับข้อพิจารณาอื่นๆ ด้วย

2.3 การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ ซึ่งคำนวณตามร่างมาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตรนั้น เป็นการคำนวณหาผลต่างทางด้านกายภาพ โดยนำราคา ณ วันต้นงวด บัญชี และวันสิ้นงวดบัญชีมาใช้ประกอบการคำนวณ ซึ่งผลต่างดังกล่าวรวมถึงการเปลี่ยนแปลง ทางด้านราคา จึงไม่สามารถแยกผลต่างทางด้านกายภาพและผลต่างทางด้านราคาออกจากกันได้

โดยเด็ดขาด ทำให้ยากต่อการแสดงรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาได้ ตามข้อกำหนดในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้

2.4 ปัญหาภัยธรรมชาติและโรคภัยไข้เจ็บที่อาจเกิดขึ้นกับกุ้ง บางกิจการกุ้งเป็นโรคแต่อาจมีความต้องการให้กิจการของตนมีกำไร และตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรสามารถเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมได้หลายวิธี กิจการจึงใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ให้มูลค่าสูง ซึ่งอาจเป็นเหตุให้งบการเงินไม่สะท้อนผลการดำเนินงานหรือไม่แสดงฐานะการเงินของกิจการตามที่ควรจะเป็น

ข้อเสนอแนะ ธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งยังคงประสบกับปัญหาการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ เนื่องจากร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรกำหนดให้กิจการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีภายหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพเกิดขึ้นระหว่างงวดบัญชี และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพนั้น ซึ่งจากลักษณะของธุรกิจกุ้งที่ดำเนินการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งคราวละจำนวนมาก และเป็นสัตว์ที่มีวงจรอายุสั้น คือไม่เกิน 1 ปี ประกอบกับมีปัญหาโรคภัยไข้เจ็บและภัยธรรมชาติที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ดังนั้นก่อนที่จะประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวควรมีการสนับสนุนให้ธุรกิจกุ้งมีมาตรฐานการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง เพื่อให้สามารถคำนวณอัตราการเจริญเติบโตของกุ้งได้อย่างชัดเจน ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมของกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด นอกจากนี้ควรมีการระบุเกี่ยวกับวิธีการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้งที่เหมาะสมโดยละเอียดเพื่อให้ทุกกิจการมีการปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และนำข้อมูลการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้งไปใช้ประกอบการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ตามที่ควรจะเป็น

3. การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม

ประเด็นนี้เกี่ยวข้องกับประเด็นเรื่องการตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร และการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้ง กล่าวคือ

3.1 ธุรกิจกุ้งยังคงมีข้อสงสัยเรื่องตลาดซื้อขายคล่อง เมื่อยังไม่มีข้อสรุปว่าตลาดกลางสะพานปลาในประเทศไทยเป็นตลาดซื้อขายคล่องในธุรกิจกุ้งได้ หรือไม่อาจวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจกุ้งด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ประกอบกับตลาดผู้บริโภคไม่มีการซื้อขายลูกกุ้งระหว่างเลี้ยง ในขณะที่ตลาดผู้เพาะเลี้ยงก็จะไม่ซื้อกุ้งระหว่างอนุบาลทุกขนาด คือ ผู้เพาะเลี้ยงจะเลือกเฉพาะขนาดที่เหมาะสมที่จะนำไปเพาะเลี้ยงต่อเท่านั้น ดังนั้นธุรกิจกุ้งอาจไม่มีความจำเป็น

ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม เพราะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ที่คุ้มค่าแก่กิจการ เหตุเพราะกุ้งเป็นสัตว์ที่มีวงจรอายุสั้น มูลค่ากุ้งระหว่างเลี้ยงที่เปลี่ยนแปลงไปตามการเจริญเติบโตของกุ้ง โดยการเปลี่ยนแปลงอาจจะไม่แตกต่างจากวันที่เริ่มเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงมากนัก โดยเฉพาะธุรกิจเพาะพันธุ์ลูกกุ้ง เพราะยังไม่เป็นที่ต้องการของตลาด เว้นแต่กุ้งใกล้จะโตเต็มที่ และมีขนาดตามที่ตลาดต้องการ จึงจะให้มีมูลค่าแตกต่างจากวันเริ่มเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงอย่างชัดเจน และหากได้ข้อสรุปว่าราคาที่สะพานปลาประกาศนั้นนำมาใช้เป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องได้ จึงจะวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรมได้

ข้อเสนอแนะ คณะผู้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรระบุราคาตลาดที่สามารถนำมาเป็นราคาตลาดซื้อขายคล่องตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ชัดเจน เพื่อให้เอื้อต่อการนำร่างมาตรฐานมาบังคับใช้ นอกจากนี้ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในแนวทางการแก้ไขเรื่องการตีความคำนิยามของ “ตลาดซื้อขายคล่อง” กล่าวคือ ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีมีความแตกต่างจากมูลค่า ณ วันลงทุนครั้งแรกน้อยมาก ประกอบกับผลกระทบด้านราคาต่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพไม่มีนัยสำคัญ หรือเพียงลงทุนในสินทรัพย์ที่ต้องใช้เวลานานมากในแต่ละรอบการผลิตหนึ่งๆ และกรณีที่การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในการรับรู้ครั้งแรกไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ เหตุเพราะไม่มีราคาตลาดนั้น ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมีทางเลือกให้ปฏิบัติโดยสามารถเลือกใช้วิธีราคาทุน เพื่อวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ ทั้งนี้มีข้อแม้ว่า เมื่อใดก็ตามที่กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการควรวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในงวดบัญชีนั้นทันที

อย่างไรก็ดี คณะผู้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรชี้ให้เห็นถึงประโยชน์ที่แท้จริงในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่มีวงจรอายุสั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเกิดการยอมรับและเข้าใจในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมากขึ้น

3.2 ประเด็นด้านคุณภาพของราคาตลาดที่จะนำมาใช้ในธุรกิจกุ้ง คือ มีปัญหาเรื่องความน่าเชื่อถือของราคาตลาด เนื่องจากยังไม่มีหน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชนรองรับ เพราะปัจจุบันเป็นเพียงการรวบรวมข้อมูลราคาซื้อขายจริงในแต่ละวัน มิได้มีการประกาศราคาให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ หรือราคาที่เหมาะสมและเป็น และมีความเป็นธรรมกับผู้ซื้อและผู้ขาย ประกอบกับ ราคากุ้งที่ประกาศในแต่ละตลาดปัจจุบัน มีราคากุ้งเฉพาะบางพันธุ์ ซึ่งกุ้งแต่ละพันธุ์ก็จะมีผลสำคัญเชิงเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน การนำราคากุ้งพันธุ์หนึ่งมาปรับให้เป็นราคาของกุ้ง

พันธุ์อื่นๆ เพื่อคำนวณมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตามวิธีการนำราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันมาใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม จึงเป็นการไม่เหมาะสม แม้ว่าจะทำการปรับปรุงความแตกต่างแล้ว และส่งผลให้เกิดประเด็นในเรื่องความเหมาะสมของความแตกต่างที่นำมาปรับปรุงราคาในแต่ละกิจการเป็นลำดับต่อไป

ข้อเสนอแนะ เช่นเดียวกับข้อ 3.1 คือ คณะผู้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรระบุราคาตลาดซื้อขายคล่องตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ชัดเจน เพื่อให้ราคาตลาดนั้นๆ มีความน่าเชื่อถือ และเอื้อต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมาบังคับใช้

3.3 การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพหรือกุ้งที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้มีการรับรู้รายได้แสดงเป็นผลกำไรในงบการเงิน ทั้งที่ยังมิได้ทำการจำหน่ายกุ้งออกจากกิจการ คือเป็นกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง เป็นเพียงการรับรู้มูลค่ากุ้งโดยพิจารณาจากการเจริญเติบโตของกุ้ง จะไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการ เพราะการรับรู้รายได้เพิ่ม ทำให้กิจการมีกำไรเพิ่ม ส่งผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาษี เนื่องจากในทางปฏิบัติมูลค่ากุ้งที่คำนวณไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้น หากกิจการต้องจัดจำหน่ายออกไปขณะนั้น อาจจะไม่สามารถจำหน่ายได้ตามมูลค่าที่คำนวณได้ตามราคาตลาดขณะนั้น หรือไม่มีผู้รับซื้อกุ้งของกิจการเลยก็อาจเป็นได้ ซึ่งจะยิ่งเป็นปัญหาให้กับกิจการอย่างมาก หากในปี 25X1 กิจการวัดมูลค่ากุ้งด้วยมูลค่ายุติธรรม และต้นปี 25X2 ลูกกุ้งเป็นโรค หรือตายเป็นจำนวนมาก ซึ่งจะทำให้กิจการกลับเกิดผลขาดทุนมากในปี 25X2 ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถนำงบการเงินปี 25X1 และ 25X2 มาเปรียบเทียบกันได้อย่างสมเหตุสมผล หรือไม่อาจนำงบการเงินเปรียบเทียบมาใช้ประกอบการตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้

ข้อเสนอแนะ เพื่อแก้ไขการรับรู้รายได้แสดงเป็นผลกำไรในงบการเงินที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง อาจใช้วิธีการรับรู้การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในกิจการ โดยการตั้งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีพักไว้ในส่วนของทุน เพื่อให้กิจการได้แสดงฐานะทางการเงินที่แท้จริง จนกว่าจะเกิดรายการกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมขึ้นจริง ณ วันที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ

3.4 สำหรับเรื่อง การคำนวณ “อัตราการรอด” เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการวัดมูลค่ากุ้งด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยอัตราการรอดซึ่งควรจะมีอยู่ทุกกิจการในธุรกิจกุ้งนั้นยังเป็นการคำนวณโดยขึ้นอยู่กับวิจารณญาณของผู้บริหาร ทั้งนี้ผู้บริหารอาจใช้ประสบการณ์ในอดีตประกอบ

กับวิธีการที่วิชาการยอมรับ ดังนั้นอัตราการรอดในแต่ละกิจการจะแตกต่างกันอาจเป็นผลให้งบการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างแท้จริง

ข้อเสนอแนะ ในกรณีนี้ควรกำหนดให้ธุรกิจกึ่งได้มีวิธีการคำนวณอัตรารอดภายใต้วิธีการเดียวกันทั้งอุตสาหกรรม เพื่อให้การคำนวณมูลค่ากึ่งด้วยมูลค่ายุติธรรมเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

4. ความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจกึ่ง

เมื่อพิจารณาประเด็นเรื่อง การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรมในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่ง ทำให้ทราบว่าในธุรกิจกึ่งของประเทศไทยปัจจุบันยังไม่พร้อมที่จะนำวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมมาใช้ในภาคธุรกิจ ทั้งในมุมมองของมาตรฐานในการวัดเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกึ่ง และในมุมมองของราคาตลาดดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

อย่างไรก็ดี กรณีที่ธุรกิจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในการรับรู้เริ่มแรกได้อย่างน่าเชื่อถือ ด้วยเหตุที่ว่าไม่มีราคาตลาด หรือการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมอื่นไม่เป็นที่น่าเชื่อถืออย่างชัดเจน กรณีนี้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรให้กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุน หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่หากต่อมามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการกลับมาเป็นที่น่าเชื่อถือ กิจการควรใช้การวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่งสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ได้ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้มีทางเลือกไว้ให้ปฏิบัติอีกทางหนึ่ง โดยธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกึ่งสามารถใช้ราคาทุนในการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพหรือลูกกึ่งได้ ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เริ่มการลงทุนในครั้งแรก หรือผลกระทบด้านราคาต่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพไม่มีนัยสำคัญ

เมื่อได้ศึกษาความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจกึ่งของประเทศไทย พบว่า หากต้องการให้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเกิดประโยชน์สูงสุดในธุรกิจกึ่ง ควรมีการคำนึงถึงการตีความร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่ชัดเจน โดยอาจต้องมีการเปิดอบรมเพิ่มเติมให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในภาคธุรกิจกึ่ง เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกัน โดยเฉพาะผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามร่างมาตรฐานโดยตรง อาทิ นักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้อาจรวมถึงผู้ประกอบการ เพื่อให้มีความ

เข้าใจในแนวความคิด และสาเหตุที่เหมาะสมในการประยุกต์ใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีอาจต้องปรับเปลี่ยนให้สามารถนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ได้มากขึ้น ประกอบกับควรมีการพัฒนาคุณภาพของราคากลางให้มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น ซึ่งอาจเป็นการควบคุมราคาควบคุมไปกับกลไกราคาตลาดโดยหน่วยงานภาครัฐ หรือภาคเอกชนเพื่อให้ตลาดมีศักยภาพและเป็นที่ยอมรับของต่างประเทศ และควรมีการระบุอย่างชัดเจนว่าราคาซื้อขายของตลาดใดที่เหมาะสมที่จะเป็นตลาดซื้อขายคล่องในธุรกิจกุ้ง นอกจากนี้ควรมีการสนับสนุนให้ธุรกิจกุ้งมีมาตรฐานการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้ง เพื่อให้สามารถคำนวณอัตราการเจริญเติบโตของกุ้งได้อย่างชัดเจน ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมของกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด และควรมีการระบุเกี่ยวกับวิธีการวัดการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้งที่เหมาะสมโดยละเอียด เพื่อให้ทุกกิจการมีการปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกันและนำข้อมูลการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของกุ้งไปใช้ประกอบการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีได้ตามที่ควรจะเป็น

อย่างไรก็ดี โดยธรรมชาติของกุ้ง ซึ่งมีวงจรอายุในระหว่างการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงสั้นคือประมาณ 4 เดือน ดังนั้นจึงอาจไม่มีความจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร เนื่องจากระยะเวลา ณ วันสิ้นงวดบัญชีจนถึงวันที่จัดจำหน่ายไม่แตกต่างกันมาก แต่หากนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรปัจจุบันมาบังคับใช้ในธุรกิจ เบื้องต้นอาจทำได้โดยการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ สำหรับประเด็นการรับรู้รายได้แสดงเป็นผลกำไรในงบการเงินที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง อาจใช้วิธีการรับรู้การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในกิจการ โดยการตั้งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีพักไว้ในส่วนของทุน เพื่อให้กิจการได้แสดงฐานะทางการเงินที่แท้จริง จนกว่าจะเกิดรายการกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมขึ้นจริง ณ วันที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ และหากต้องการให้ธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคายุติธรรม ทั้งอุตสาหกรรมภาคการเกษตร ก็จะต้องมีมาตรการรองรับประเด็นต่างๆ ข้างต้นต่อไป ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมก่อนประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- ประมง, กรม สถิติการประมงแห่งประเทศไทย พศ.2542. กรุงเทพมหานคร: กรมประมง. กระทรวง-
เกษตรและสหกรณ์, 2542.
- จันทนา ธนาสว่างกุล. ต้นทุนและผลตอบแทนจากการลงทุนทำฟาร์มกุ้งกุลาดำ. วิทยานิพนธ์
ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีทั่วไป บัณฑิตวิทยาลัย
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จันทร์จิรา ชวชาติ. การบัญชีสำหรับการปลูกสวนป่า กรณีศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อ.แม่แตง จ.
เชียงใหม่. วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2544.
- ทรงศักดิ์ ศรีบุญจิตต์. ผลกระทบของอุตสาหกรรมการเพาะเลี้ยงกุ้งทะเลต่อสังคมและระบบ
เศรษฐกิจของไทย. อ้างถึงใน จุฬ สิ้นชัยพานิช. ไปฟังเขาประชุมกุ้งทะเลแห่งชาติ ครั้งที่ 2
(ตอน 2) วารสารการประมง 54 (มีนาคม – เมษายน 2544): 151-156.
- ทวี จินตธรรม. เอกสารวิจัยเศรษฐกิจการเกษตร เลขที่ 120/2538. 2538.
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไข
การบัญชีสำหรับการเกษตร. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาตแห่งประเทศไทย, 2545. (อัดสำเนา)
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. เอกสารประกอบการประชา-
พิจารณา. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,
2545. (อัดสำเนา)
- แพรว กีระสุนทรพงษ์. การบัญชีนอกประเทศ. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ฉบับที่ 91
(มีนาคม 2545): 25-42.
- ศิริวรรณ เสรีรัตน์, สมชาย หิรัญกิตติ, จิรศักดิ์ จิยะจันทร์, ชวลิต ประภวานนท์, ณดา จันท์สม
และวัลย์ลักษณ์ อัครธีรวงศ์, การวิจัยธุรกิจ Business Research. กรุงเทพมหานคร:
บริษัท A.N. การพิมพ์, 2541.
- สุรนิศย์ สรสุชาติ. ต้องใช้เวลาอีกกี่ปี SMEs จึงจะเกิด. สัมมนาวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ-
10 ปี, หน้า 12. 21 ธันวาคม 2545 ณ คณะบริหารธุรกิจ โครงการบัณฑิตศึกษาสาขา
บริหาร-ธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กรุงเทพมหานคร.

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

การเลี้ยงกุ้ง[Online]. แหล่งที่มา: <http://www.energythai.net>

การเสวนาโต๊ะกลมครั้งที่ 1 เรื่อง การรับรองมาตรฐานกุ้งไทย[Online]. แหล่งที่มา:

<http://www.thai.foodmarketexchange.com> [20 มิถุนายน 2545]

ประมง, กรม สถิติการประมงแห่งประเทศไทย พศ.2542. กรุงเทพมหานคร: กรมประมง. กระทรวง-เกษตรและสหกรณ์, 2542.

จันทนา ธนาสว่างกุล. ต้นทุนและผลตอบแทนจากการลงทุนทำฟาร์มกุ้งกุลาดำ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีทั่วไป บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

จันทร์จิรา ชวชาติ. การบัญชีสำหรับการปลูกสวนป่า กรณีศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อ.แม่แตง จ. เชียงใหม่. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2544.

จับตา ต.โชคไพศาลแหกเซอรียูธธุรกิจลูกกุ้ง. นิตยสารคัมภีร์เพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ (เมษายน 2545): 24-26.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. คณะเศรษฐศาสตร์. ศูนย์วิจัยเศรษฐศาสตร์. รายงานการศึกษาโครงการย่อยที่ 4 การเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของอุตสาหกรรมแปรรูปอาหาร. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์วิจัยเศรษฐศาสตร์. คณะเศรษฐศาสตร์. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2540.

โชติ เอกบุญชัย และสวัสดิ์ พุ่มภักดี. การบัญชี3-4 รายวิชา พช.231-232. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2524.

ทวี จินตธรรม. เอกสารวิจัยเศรษฐกิจการเกษตร เลขที่ 120/2538. 2538.

ทรงศักดิ์ ศรีบุญจิตต์. ผลกระทบของอุตสาหกรรมการเพาะเลี้ยงกุ้งทะเลต่อสังคมและระบบเศรษฐกิจของไทย. อ้างถึงใน จุฬ สิ้นชัยพานิช. ไปฟังเขาประชุมกุ้งทะเลแห่งชาติ ครั้งที่ 2 (ตอน 2) วารสารการประมง 54 (มีนาคม – เมษายน 2544): 151-156.

นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 การนำเสนองบการเงิน. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542.

- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 การรับรู้รายได้. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542.
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. แม่บทการบัญชี กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542.
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. (ร่าง)มาตรฐานการบัญชีฉบับแก้ไขการบัญชีสำหรับการเกษตร. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2545. (อัดสำเนา)
- นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, สมาคม. เอกสารประกอบการประชุมพิจารณา. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2545. (อัดสำเนา)
- นราศรี ไววนิชกุล และชูศักดิ์ อุดมศรี. ระเบียบวิธีวิจัยธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.
- แนวทางการเลี้ยงกุ้งชีวภาพ เริ่มสร้างความมั่นใจในอนาคต. นิตยสารเพื่อนชาวกุ้ง (สิงหาคม 2545): 42-46.
- แพรว กิระสุนทรพงษ์. การบัญชีนอกประเทศ. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ฉบับที่ 91 (มีนาคม 2545): 25-42.
- เศรษฐกิจการพาณิชย์, กรม. สรุปฐานะการแข่งขันของไทยในตลาดส่งออกสำคัญ: ข้าวเศรษฐกิจการพาณิชย์ [Online]. (ม.ป.ป.). แหล่งที่มา: <http://www.moc.go.th>
- วิเคราะห์สภาวะตลาดกุ้งล่าสุดทั้งในและต่างประเทศ[Online]. (ม.ป.ป.). แหล่งที่มา: <http://www.thaifoodmarketexchange.com>[10 กรกฎาคม 2545]
- วิศิษฎ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และชวลิต พรหมมาต. การบัญชีเกษตรกรรม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542.
- ศิริวรรณ เสรีรัตน์, สมชาย หิรัญกิตติ, จิรศักดิ์ จิยะจันทร์, ชวลิต ประภวานนท์, ฝนดา จันทร์สม และวัลย์ลักษณ์ อัครธีรวงศ์, การวิจัยธุรกิจ Business Research. กรุงเทพมหานคร: บริษัท A.N. การพิมพ์, 2541.
- สุรนิศย์ สรสุชาติ. ต้องใช้เวลาอีกกี่ปี SMEs จึงจะเกิด. สัมมนาวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ-10 ปี, หน้า 12. 21 ธันวาคม 2545 ณ คณะบริหารธุรกิจ โครงการบัณฑิตศึกษาศาสาขการบริหาร-ธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กรุงเทพมหานคร.
- GAP มาตรฐานใหม่สำหรับผู้เลี้ยงกุ้ง. นิตยสารคัมภีร์เพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ (มิถุนายน 2544): 36-40.

ภาษาอังกฤษ

Publication 225, Farmer's Tax Guide 2002 Tax Year[Online]. (n.d.). Available from:

<http://www.unclefed.com>



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



โครงการวิจัย

เรื่อง “ความเป็นไปได้จากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย”

ประเทศไทยมีนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งเป็นจำนวนมากไม่น้อย แต่ปัจจุบันไม่ได้มีการจัดทำบัญชีที่เป็นแนวทางปฏิบัติสากลแต่อย่างใด ดังนั้นเพื่อให้บริษัทต่างๆ ในธุรกิจการเกษตรได้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานสากล ส่งผลให้ข้อมูลทางการบัญชีและรายงานทางการเงินของธุรกิจเป็นที่ยอมรับ มีความน่าเชื่อถือ ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน คือ สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง และสามารถนำงบการเงินเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกันได้ และเพื่อให้ทราบภาวะการณ์ของกิจการ ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาเรื่องดังกล่าว โดยศึกษาถึงความพร้อมและความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้กับธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง พร้อมทั้งเสนอแนะวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงร่างมาตรฐานการบัญชีต่อไป ซึ่งการศึกษารุ่นนี้เป็นการศึกษาในภาพรวมของธุรกิจ ไม่เปิดเผยข้อมูลเป็นรายกิจการ ใคร่ขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถาม โดยข้อมูลของท่านจะถูกรักษาเป็นความลับด้วยดี

วาลูกา ประสิทธิ์ธินาวา
ผู้วิจัย

แบบสอบถามประกอบด้วยประเด็นคำถาม ดังนี้

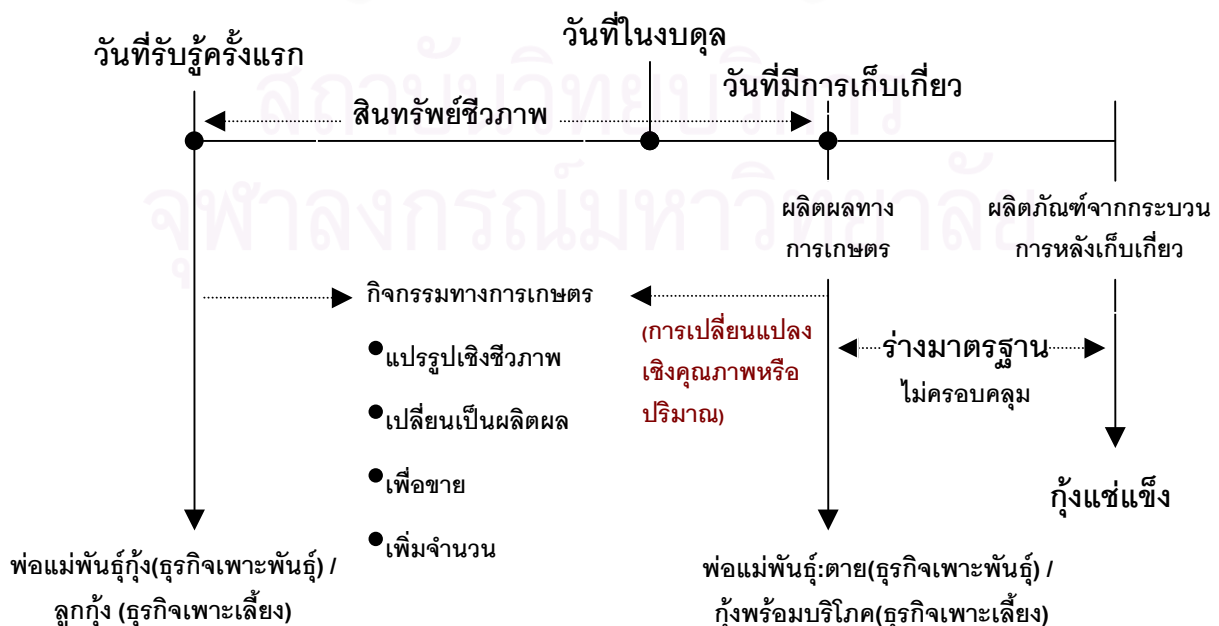
ข้อมูลส่วนตัวผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกิจการ

ส่วนที่ 2 การบัญชีที่กิจการใช้อยู่ในปัจจุบัน

ส่วนที่ 3 การบัญชีตามรูปแบบร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ขอบเขตร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตร



กรุณาเขียน ✓ ลงในคำตอบ หรือตอบข้อมูลในช่องว่าง

ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม

- ตำแหน่งเบอร์โทรศัพท์.....
- ระดับการศึกษาทางการบัญชี
 - ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี
 - ปริญญาตรี
 - สูงกว่าปริญญาตรี
- ระยะเวลาในการทำงาน (เกี่ยวกับบัญชี) กับธุรกิจฟาร์มเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงกุ้ง
 - น้อยกว่า 3 ปี
 - 3 – 5 ปี
 - มากกว่า 5 ปี

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของกิจการ

1. ลักษณะของกิจการ

<input type="checkbox"/> บริษัท จำกัด	<input type="checkbox"/> บริษัทมหาชน จำกัด
<input type="checkbox"/> ห้างหุ้นส่วน จำกัด	
2. ลักษณะการประกอบการ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

<input type="checkbox"/> เพาะพันธุ์ลูกกุ้ง	<input type="checkbox"/> เพาะเลี้ยงกุ้ง
<input type="checkbox"/> แปรรูปกุ้ง	<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
3. ประเภทผลิตภัณฑ์ของกิจการ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

<input type="checkbox"/> พันธุ์ลูกกุ้ง	<input type="checkbox"/> กุ้งเพาะเลี้ยงพร้อมบริโภค
<input type="checkbox"/> กุ้งแช่แข็ง	<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
4. อายุของกิจการ

<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 5 ปี	<input type="checkbox"/> 5 – 10 ปี
<input type="checkbox"/> 11 – 15 ปี	<input type="checkbox"/> 16 – 20 ปี
<input type="checkbox"/> 21 – 30 ปี	<input type="checkbox"/> มากกว่า 30 ปี
5. ทุนจดทะเบียนของกิจการ

<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 1 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 1 – 5 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 6 – 10 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 11 – 50 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 51 – 100 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> มากกว่า 100 ล้านบาท
6. มูลค่าสินทรัพย์ปัจจุบัน

<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 1 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 1 – 5 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 6 – 10 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 11 – 50 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 51 – 100 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> มากกว่า 100 ล้านบาท
7. มูลค่ายอดขายปี 2545

<input type="checkbox"/> น้อยกว่า 1 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 1 – 10 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 11 – 20 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> 21 – 30 ล้านบาท
<input type="checkbox"/> 31 – 40 ล้านบาท	<input type="checkbox"/> มากกว่า 40 ล้านบาท
8. แหล่งที่มาของพ่อแม่พันธุ์กุ้งหรือลูกกุ้งของกิจการ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

<input type="checkbox"/> ซื้อจากในประเทศ	<input type="checkbox"/> จากการเพาะพันธุ์ในกิจการ
<input type="checkbox"/> นำเข้าจากต่างประเทศ	<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)

9. การกำหนดราคาลูกกุ้งหรือกุ้งพร้อมบริโภคน (กุ้งโตเต็มที่) ของกิจการปัจจุบัน (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
- โดยอ้างอิงกับราคาตลาด
 - โดยอ้างอิงกับหน่วยงานรัฐบาล
 - โดยพิจารณาจากต้นทุนของกิจการเป็นหลัก
 - โดยลูกค้าผู้สั่งซื้อสินค้า
 - โดยผู้นำของอุตสาหกรรมกุ้ง
 - อื่นๆ (โปรดระบุ)
10. ตลาดซื้อขายของกิจการได้แก่ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)
- ตลาดสะพานปลากรุงเทพฯ
 - ตลาดสะพานปลามหาชัย
 - ตลาดสะพานปลานครศรีธรรมราช
 - อื่นๆ (โปรดระบุ)

ส่วนที่ 2 การบัญชีที่กิจการใช้อยู่ในปัจจุบัน

1. กิจการคิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์หรือเพาะเลี้ยงกุ้งอย่างไร
- คิดเป็นต้นทุน

ประเภทต้นทุน	การบันทึกต้นทุน
<p><input checked="" type="checkbox"/> วัตถุดิบทางตรงของกิจการ ได้แก่ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> พ่อแม่พันธุ์กุ้ง <input type="checkbox"/> ลูกกุ้ง <input type="checkbox"/> อาหารกุ้ง <input type="checkbox"/> ค่ายา หรือ เคมีภัณฑ์ <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) 	<ul style="list-style-type: none"> • การบันทึกราคาทุนของ “วัตถุดิบทางตรง” เข้างานตามวิธี <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> เบิกใช้ตามจำนวนจริง โดยใช้วิธี <ul style="list-style-type: none"> วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) วิธีเข้าหลังออกก่อน (LIFO) วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (WEIGHTED AVERAGE) วิธีเฉพาะเจาะจง (SPECIFIC) อื่นๆ (โปรดระบุ) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
<p>2) ค่าแรงงานทางตรง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม <input type="checkbox"/> ค่าแรงงานหัวหน้าคุ่มคนงาน <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) 	<ul style="list-style-type: none"> • การบันทึก “ค่าแรงงานทางตรง” เข้างานตามวิธี <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ตามเวลาที่ลงในบัตรลงเวลาทำงาน <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
<p>3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่ (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> วัตถุดิบทางอ้อม ได้แก่ <input type="checkbox"/> ค่าแรงงานทางอ้อม ได้แก่ <input type="checkbox"/> ค่าสาธารณูปโภค (ค่าไฟฟ้า เป็นต้น) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) 	<ul style="list-style-type: none"> • การบันทึก “ค่าใช้จ่ายในการผลิต” เข้างานตามวิธี <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ตามที่ใช้จริงแต่ละบ่อเพาะฟักหรือบ่อกุ้ง <input type="checkbox"/> คำนวณตามอัตราที่กิจการกำหนดไว้ ได้แก่ <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)

- คิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

<p>1) กิจการมีค่าใช้จ่ายใดบ้างในฟาร์มเพาะพันธุ์หรือฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ค่าลูกกุ้ง <input type="checkbox"/> ค่ายา หรือ เคมีภัณฑ์ <input type="checkbox"/> ค่าแรงงานคนงาน <input type="checkbox"/> ค่าไฟฟ้า <input type="checkbox"/> ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
<p>2) กิจการมีการวัดมูลค่า “พ่อแม่พันธุ์กุ้ง” หรือ “ลูกกุ้ง” ณ วันที่ได้มาอย่างไร</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ราคาซื้อพ่อแม่พันธุ์ หรือ ลูกกุ้ง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)
<p>3) กิจการมีการวัดมูลค่า “ลูกกุ้งระหว่างการอนุบาล” หรือ “กุ้งระหว่างเลี้ยง” อย่างไร</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> ใช้อัตราการให้อาหาร อัตราการใช้แรงงานตามจริง และอัตราการปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)

2. กิจกรรมบันทึกค่าขายรายการต่อไปนี้เป็นรายได้ประเภทใด

	รายได้จากการขาย	รายได้เบ็ดเตล็ด	รายได้อื่น	อื่นๆ (โปรดระบุ)
- พ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ที่ไม่เพาะพันธุ์ต่อ)				
- ลูกกุ้ง				
- กุ้ง (พร้อมบริโภค)				
- กุ้งที่ไม่ได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการ				
- กุ้งเป็นโรค				

3. กิจกรรมมีการคำนวณมูลค่าของรายการต่อไปนี้รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่

รายการ	ไม่มีมูลค่าของรายการนี้รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ	มีมูลค่าของรายการนี้รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ
3.1 “วัตถุดิบ”		<p>โดยบันทึกด้วยวิธี</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)</p>
3.2 “เคมีภัณฑ์อาหารและยา”		<p>โดยบันทึกด้วยวิธี</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)</p>
3.3 “วัสดุสิ้นเปลือง”		<p>โดยบันทึกด้วยวิธี</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)</p>
3.4 “งานระหว่างอนุบาลหรืองานระหว่างเลี้ยง”		<p>โดยบันทึกด้วยวิธี</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)</p>
3.5 “สินค้าสำเร็จรูป”		<p>โดยบันทึกด้วยวิธี</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> ราคาทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า</p> <p><input type="radio"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)</p>

ส่วนที่ 3 การบัญชีตามรูปแบบร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

1. ท่านทราบหรือไม่ว่าจะมีการเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในประเทศไทย
 ทราบ จาก..... ไม่ทราบ (เอกสารแนบแบบสอบถาม)

2. ความเข้าใจของท่านเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร
 เข้าใจเป็นอย่างดี มีบางส่วนที่ยังไม่เข้าใจ

3. ในฟาร์มเพาะพันธุ์กัญ ท่านคิดว่ากิจการสามารถแบ่งกลุ่มสินทรัพย์ต่อไปนี้ เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์ได้อย่างไร

	แยกตามอายุ กัญ	แยกตามบ่อ กัญ	อื่น ๆ (โปรดระบุ)
- พ่อแม่พันธุ์กัญ			
- กัญระหว่างอนุบาล			

4. ในฟาร์มเพาะเลี้ยงกัญ ท่านคิดว่ากิจการสามารถแบ่งกลุ่ม "กัญระหว่างเลี้ยง" เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์ได้อย่างไร

- แยกตามอายุกัญ
 แยกตามบ่อกัญ
 อื่นๆ (โปรดระบุ)

5. กรุณาเรียงลำดับระดับความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ต่อไปนี้ 3 ลำดับลงในช่อง โดยวิธีที่ท่านคิดว่าน่าเชื่อถือที่สุด ณ ช่วง เวลานั้นแทนด้วย "1" และวิธีที่น่าเชื่อถือรองลงมาแทนด้วย "2" ส่วนวิธีที่น่าเชื่อถือน้อยที่สุดแทนด้วย "3" ตามลำดับ สำหรับข้อที่ท่านคิดว่ามีความน่าเชื่อถือ(ไม่ว่าระดับใด) กรุณาเขียน ✓ ตอบความเป็นไปได้ที่กิจการจะใช้ราคานั้น หากเป็นไปได้ที่จะนำวิธีนั้นมาใช้ กรุณาให้เหตุผล

	ฟาร์มเพาะพันธุ์กัญ	ความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	
		มีความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	เป็นไปได้ที่จะนำมาใช้ในกิจการ
5.1 ณ วันที่ได้มาซึ่ง พ่อแม่พันธุ์กัญ	<input type="checkbox"/> ราคาค่าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.2 การรับรู้พ่อแม่พันธุ์กัญ ณ วันสิ้นงวดบัญชี	<input type="checkbox"/> ราคาค่าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.3 การรับรู้ลูกกัญระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี	<input type="checkbox"/> ราคาค่าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.4 ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กัญ (กรณีฆ่าก่อนขาย) / ลูกกัญ	<input type="checkbox"/> ราคาค่าปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคาคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....

	ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง	ความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	
		มีความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	เป็นไปได้ที่จะนำมาใช้ในกิจการ
5.5 ณ วันที่ได้มาซึ่งลูกกุ้ง	<input type="checkbox"/> ราคปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง <input type="checkbox"/> ราคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.6 การรับรู้กึ่งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี	<input type="checkbox"/> ราคปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง <input type="checkbox"/> ราคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.7 ณ จุดขายกุ้งพร้อมบริโภค	<input type="checkbox"/> ราคปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง <input type="checkbox"/> ราคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....

6. กรุณาเขียน ✓ ลงในช่อง “เปิดเผยได้” หากกิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลนั้นได้ หรือ เขียน ✓ ลงในช่อง “เปิดเผยไม่ได้” ในกรณีที่กิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลนั้นได้

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป	เปิดเผยได้	เปิดเผยไม่ได้		
		เพราะไม่มีข้อมูล	เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ	เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า
6.1 เปิดเผยยอดรวมรายการกำไร หรือขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก				
6.2 เปิดเผยยอดรวมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพ				
6.3 เปิดเผยยอดรวมของรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดของผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว				
6.4 เปิดเผยสินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มคือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว				
6.5 เปิดเผยการวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวดบัญชีและปริมาณผลผลิตสำหรับงวด				
6.6 เปิดเผยลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม				
6.7 เปิดเผยสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม และของผลผลิตทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว				

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป	เปิดเผย ได้	เปิดเผยไม่ได้		
		เพราะ ไม่มี ข้อมูล	เพราะ เป็นผลเสีย ต่อกิจการ	เพราะ ผลที่ได้ ไม่คุ้มค่า
6.8 เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของผลิตภัณฑ์ ทางการเกษตรที่ได้เก็บเกี่ยวสำหรับงวด และวัตถุดิบ ณ จุดเก็บเกี่ยว				
6.9 เปิดเผยแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชี ของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับสิ้นงวดบัญชี				
6.10 เปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาระผูกพันใน สินทรัพย์ชีวภาพ				
6.11 เปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวกับกิจกรรม ทางการเกษตร				

การเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่สามารถ วัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ	เปิดเผย ได้	เปิดเผยไม่ได้		
		เพราะ ไม่มี ข้อมูล	เพราะ เป็นผลเสีย ต่อกิจการ	เพราะ ผลที่ได้ ไม่คุ้มค่า
6.12 ณ วันสิ้นงวดบัญชี หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคา ต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า ท่านมีความ คิดเห็นอย่างไร หากกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ ดังต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> 1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ 2. สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ 3. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา 4. อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา 5. ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับขาดทุนจากการ ด้อยค่าสะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวดบัญชี 				
6.13 ในระหว่างงวดบัญชีปัจจุบัน หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ด้วยราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องเปิดเผยรายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่รับรู้เนื่องจากการ จำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ และต้องเปิดเผยรายการกระทบยอดของ จำนวนเงินของสินทรัพย์ชีวภาพ				
6.14 ในงวดบัญชีปัจจุบัน หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเคยวัดด้วยราคา ทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องเปิดเผย ข้อมูลดังนี้ <ol style="list-style-type: none"> 1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ 2. เหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ 3. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง 				

7. ท่านมีความคิดเห็นต่อกิจการของท่านอย่างไรในเรื่องต่อไปนี้ กรุณาเขียน ✓ ลงในช่องว่าง

	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง
7.1 กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ได้เอง โดยไม่ต้องอบรมเพิ่ม					
7.2 กิจการสามารถรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องรอให้มีการเก็บเกี่ยวหรือขาย					
7.3 หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ ท่านคิดว่าจะทำให้ต้นทุนในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น					
7.4 หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ ท่านคิดว่าจะทำให้รายได้ในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น					
7.5 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปีขึ้นไป					
7.6 กิจการควรมีการรับรู้รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิสำหรับงวดทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวดบัญชี					
7.7 กิจการพร้อมที่จะใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรตั้งแต่ปี 2547 เป็นต้นไป					

8. หากกิจการของท่านจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ ท่านคิดว่าจะมีผลดีต่อกิจการอย่างไร

1.
 2.
 3.
 4.

9. หากกิจการของท่านจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ ท่านคิดว่ากิจการจะประสบกับปัญหาใดบ้าง

1.
 2.
 3.
 4.

10. ท่านมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมอย่างไรเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้

.....

11. หากมีการจัดสัมมนาเรื่อง ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ท่านสนใจจะเข้าร่วมการสัมมนาหรือไม่

สนใจเข้าสัมมนา ไม่สนใจเข้าสัมมนา

ขอขอบคุณที่ท่านให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามนี้โดยตลอด

หากท่านมีข้อสงสัยประการใด เกี่ยวกับแบบสอบถาม หรือ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

สามารถสอบถามได้ที่ **วาลูกา ประสิทธิหนาว** เบอร์โทรศัพท์ 0-9938-4772

ที่อยู่ 255/451 ซ.48 ถ.ลาดพร้าว สามเสนนอก ห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10320

E-mail address WALUKA@hotmail.com หรือ WALUKA_P@yahoo.com



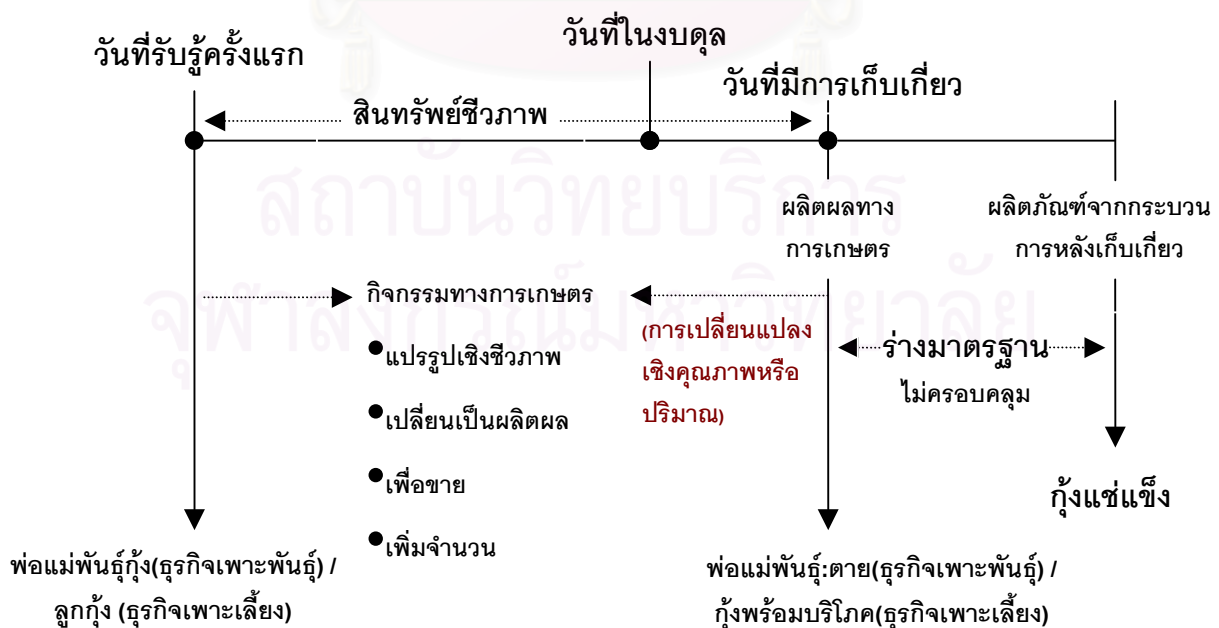
โครงการวิจัย

เรื่อง “ความเป็นไปได้จากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย”

ประเทศไทยมีนิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้งและธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้งเป็นจำนวนมากไม่น้อย แต่ปัจจุบันมิได้มีการจัดทำบัญชีที่เป็นแนวทางปฏิบัติสากลแต่อย่างใด ขณะนี้คณะกรรมการร่างมาตรฐานการบัญชีของไทยได้ออกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ดังนั้นเพื่อให้บริษัทต่างๆ ในธุรกิจการเกษตรได้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานสากล ส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินของธุรกิจเป็นที่ยอมรับ มีความน่าเชื่อถือ ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงิน ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาถึงความพร้อมและความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้กับธุรกิจเพาะพันธุ์และธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง พร้อมทั้งเสนอแนะวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงร่างมาตรฐานการบัญชีต่อไป ผู้วิจัยจึงใคร่ขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามฉบับนี้

วาลูกา ประสิทธิหนาว
ผู้วิจัย

ขอบเขตร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตร



กรุณาเขียน ✓ ลงในคำตอบ หรือตอบข้อมูลในช่องว่าง

➤ ระยะเวลาในการทำงานกับธุรกิจฟาร์มเพาะพันธุ์กิ้ง หรือ ฟาร์มเพาะเลี้ยงกิ้ง

- น้อยกว่า 3 ปี
- 3 – 5 ปี
- มากกว่า 5 ปี

1. ท่านทราบหรือไม่ว่าจะมีการเริ่มบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในประเทศไทย
 - ทราบ จาก.....
 - ไม่ทราบ (เอกสารแนบแบบสอบถาม)
2. ความเข้าใจของท่านเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร
 - เข้าใจเป็นอย่างดี
 - มีบางส่วนที่ยังไม่เข้าใจ
3. ท่านคิดว่าธุรกิจเลี้ยงกิ้งควรแบ่งกลุ่ม “พ่อแม่พันธุ์กิ้ง” หรือ “ลูกกิ้งระหว่างเลี้ยง” เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์ได้อย่างไร
 - แยกตามอายุกิ้ง
 - แยกตามบ่อกิ้ง
 - อื่นๆ (โปรดระบุ)
4. ท่านคิดว่าธุรกิจเลี้ยงกิ้งควรแบ่งกลุ่ม “กิ้งระหว่างอนุบาล” (ในฟาร์มเพาะพันธุ์กิ้ง) เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์ได้อย่างไร
 - แยกตามอายุกิ้ง
 - แยกตามบ่อกิ้ง
 - อื่นๆ (โปรดระบุ)
5. กรุณาเรียงลำดับระดับความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์ ณ ช่วงเวลาต่างๆ ต่อไปนี้ 3 ลำดับลงในช่อง โดยวิธีที่ท่านคิดว่าน่าเชื่อถือที่สุด ณ ช่วง เวลานั้นแทนด้วย “1” และวิธีที่น่าเชื่อถือรองลงมาแทนด้วย “2” ส่วนวิธีที่น่าเชื่อถือน้อยที่สุดแทนด้วย “3” ตามลำดับ สำหรับข้อที่ท่านคิดว่ามีความน่าเชื่อถือ(ไม่ว่าระดับใด) กรุณาเขียน ✓ ตอบความเป็นไปได้ที่กิจการเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกิ้งจะใช้ราคานั้น หากเป็นไปได้ที่จะนำวิธีนั้นมาใช้ กรุณาให้เหตุผล

	ฟาร์มเพาะพันธุ์กิ้ง	ความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	
		มีความเป็นไปได้ในการนำมาใช้ในกิจการ	เป็นไปได้ที่จะนำมาใช้ในกิจการ
5.1 ณ วันที่ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กิ้ง	<input type="checkbox"/> ราคปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....
5.2 การรับรู้พ่อแม่พันธุ์กิ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี	<input type="checkbox"/> ราคปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง <input type="checkbox"/> ราคตลาดล่าสุด <input type="checkbox"/> ราคตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน <input type="checkbox"/> ราคาเทียบเคียง <input type="checkbox"/> มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด) <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)		เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ..... เพราะ.....

6. ท่านมีความคิดเห็นต่อกิจการเพาะพันธุ์กุ้งและเพาะเลี้ยงกุ้งอย่างไรในเรื่องต่อไปนี้ กรุณาเขียน ✓ ลงในช่องว่าง

	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง
6.1 หากมีการบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้ ท่านคิดว่ากิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ได้เอง โดยไม่ต้องอบรมเพิ่ม					
6.2 ท่านคิดว่ากิจการสามารถรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องรอให้มีการเก็บเกี่ยวหรือขาย					
6.3 หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ ท่านคิดว่าจะทำให้ต้นทุนในงบการเงินสูงขึ้น					
6.4 หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ ท่านคิดว่าจะทำให้รายได้ในงบการเงินสูงขึ้น					
6.5 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปีขึ้นไป					
6.6 ควรมีการรับรู้รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิสำหรับงวดทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวดบัญชี					
6.7 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ควรเริ่มใช้ในปี 2547 เป็นต้นไป					

7. หากกิจการเพาะพันธุ์กุ้งและเพาะเลี้ยงกุ้งจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ ท่านคิดว่าจะมีผลดีอย่างไร

1.
2.
3.
4.

8. หากกิจการของท่านจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้ ท่านคิดว่ากิจการจะประสบกับปัญหาใดบ้าง

1.
2.
3.
4.

9. ท่านมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมอย่างไรเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรฉบับนี้

10. หากมีการจัดสัมมนาเรื่อง ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ท่านสนใจจะเข้าร่วมการสัมมนาหรือไม่
- สนใจเข้าสัมมนา ไม่สนใจเข้าสัมมนา

ขอขอบคุณที่ท่านให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามนี้โดยตลอด

หากท่านมีข้อสงสัยประการใด เกี่ยวกับแบบสอบถาม หรือ ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

สามารถสอบถามได้ที่ วาลูกา ประสิทธิธนา

ที่อยู่ 255/451 ซ.48 ถ.ลาดพร้าว สามเสนนอก ห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10320

เบอร์โทรศัพท์ 0-9938-4772

E-mail address WALUKA@hotmail.com หรือ WALUKA_P@yahoo.com

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ข

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 1 ตารางแสดงราคาทุ้ง ตลาดกลางปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ประกอบ
การคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง
ณ วันสิ้นงวดบัญชี

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2544		ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545	
ขนาด (ตัว / กิโลกรัม)	ราคา (บาท)	ขนาด (ตัว / กิโลกรัม)	ราคา (บาท)
30 - 31	341	33 - 34	315
36 - 37	323	37 - 38	296
40 - 41	296	39 - 40	260
42 - 43	293	43 - 44	245
46 - 47	283	47 - 48	237
48 - 49	280	49 - 50	220
50 - 51	274	51 - 52	210
56 - 57	248	53 - 54	205
60 - 61	233	55 - 56	195
63 - 64	224	57 - 59	190
67 - 68	213	60	185
70 - 71	205	61 - 62	180
75 - 76	184	63 - 64	175
78 - 79	178	65 - 66	172
80 - 81	175	67 - 68	170
82 - 83	173	69 - 70	165
84 - 85	169	71 - 72	162
90 - 92	149	73 - 74	160
93 - 95	148	77 - 78	150
96 - 98	141	81 - 82	145
99 - 100	139	83 - 84	140
102 - 104	137	85 - 86	137
105 - 107	135	87 - 88	135
108 - 110	132	89 - 90	130
117 - 119	124	91 - 95	128
120 - 121	121	96 - 100	115
		101 - 110	110

ตารางที่ 2 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง
ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง

จำนวนกุ้ง แต่ละบ่อ (ตัว)	อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวด บัญชี (วัน)	น้ำหนักต่อ ตัว (กรัม)	จำนวนกุ้ง (ตัว) ใน 1 กิโลกรัม	อัตราการรอด (ร้อยละ 85)	จำนวนกุ้ง คงเหลือ (กิโลกรัม)	ราคา กิโลกรัมละ (บาท)	มูลค่ากุ้ง ณ วันสิ้นงวด บัญชี (บาท)
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	84	14	72	493,000	6,847	162	1,109,214
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	77	12.833	78	493,000	6,321	150	948,150
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
580,000	70	11.667	86	493,000	5,733	137	785,421
110,000	70	11.667	86	93,500	1,087	137	148,919
รวม							27,791,348

คำอธิบายตารางที่ 2 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ
ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง

จำนวนกุ้งแต่ละบ่อ(ตัว)	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง
อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (วัน)	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง
น้ำหนักต่อตัว (กรัม)	คำนวณโดยเทียบจากอายุกุ้ง ณ วันที่คาดว่าจะขายได้ตามมาตรฐาน คือ 120 วัน จะมีน้ำหนักเท่ากับ 20 กรัม อ้างอิงข้อมูลจากทางบริษัทตัวอย่างซึ่งให้ข้อมูลว่า กุ้งของบริษัทโดยปกติมีขนาด ณ วันขาย 50 ตัว / กิโลกรัม ดังนั้นกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีซึ่งมีอายุ 84 วัน 77 วันและ 70 วันจะมีน้ำหนักเท่าใด
จำนวนกุ้ง (ตัว) ใน 1 กิโลกรัม	คำนวณโดยนำ 1,000 กรัม หารด้วย น้ำหนักต่อตัว (กรัม) ข้างต้น บัดเศษทศนิยม
อัตราการรอด	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง คือ ร้อยละ 85 คูณด้วยจำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว) ผลลัพธ์ที่ได้เป็นกุ้งคงเหลือ (ตัว)
จำนวนกุ้งคงเหลือ (กิโลกรัม)	คำนวณจากจำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว) คูณด้วย อัตรารอด
ราคากิโลกรัมละ (บาท)	ข้อมูล ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545 จากตลาดกลางสะพานปลาปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช
มูลค่ากุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (บาท)	คำนวณโดยนำจำนวนกุ้งคงเหลือ (ตัว) คูณด้วย ราคากิโลกรัมละ (บาท)

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 3 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง
ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาเทียบเคียง (Benchmark)

จำนวนกุ้ง แต่ละบ่อ (ตัว)	อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวด บัญชี (วัน)	น้ำหนักต่อ ตัว (กรัม)	น้ำหนักที่ เพิ่มขึ้นจาก วันที่ซื้อมา (กรัม)	มูลค่าที่เพิ่ม ขึ้นจากวันที่ ซื้อมา (บาท)	ราคา เทียบเคียง (บาท)	อัตรารอด (ร้อยละ 85)	มูลค่ากุ้ง ณ วันสิ้นงวด บัญชี (บาท)	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	84	14	13.999	3.066	3.186	493,000	1,570,698.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	77	12.833	12.832	2.81	2.93	493,000	1,444,490.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
580,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	493,000	1,318,775.00	
110,000	70	11.667	11.666	2.555	2.675	93,500	250,112.50	
รวม								42,270,967.50

คำอธิบายตารางที่ 3 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่าอายุดิทธิธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ
ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีราคาตลาดเทียบเคียง (Benchmark)

จำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว)	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง
อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (วัน)	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง
น้ำหนักต่อตัว (กรัม)	คำนวณโดยเทียบจากอายุกุ้ง ณ วันที่คาดว่าจะขายได้ตามมาตรฐาน คือ 120 วัน จะมีน้ำหนักเท่ากับ 20 กรัม อ้างอิงข้อมูลจากทางบริษัทตัวอย่างซึ่งให้ข้อมูลว่า กุ้งของบริษัทโดยปกติมีขนาด ณ วันขาย 50 ตัว / กิโลกรัม ดังนั้นกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีซึ่งมีอายุ 84 วัน 77 วันและ 70 วันจะมีน้ำหนักเท่าใด
น้ำหนักที่เพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อมา (กรัม)	คำนวณโดยนำน้ำหนักต่อตัว (กรัม) ที่คำนวณได้ข้างต้นลบด้วย 0.001 กรัม ซึ่งเป็นน้ำหนักตัวกุ้ง ณ วันที่ซื้อมา (ข้อมูลจากผู้เลี้ยงที่มีประสบการณ์เลี้ยงกุ้งมาเป็นเวลากว่า 10 ปี และเป็นนักวิชาการที่ศึกษาเรื่องการเลี้ยงกุ้งมาโดยตลอด)
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อมา (บาท)	คำนวณโดยเทียบจากน้ำหนักกุ้งที่เพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อมาจนกระทั่งโตเต็มที่พร้อมขาย คือ 19.999 กรัม จะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อมาจนกระทั่งถึงวันขายเท่ากับ 4.38 บาท (จากมาตรฐาน คือ 120 วัน จะมีน้ำหนักเท่ากับ 20 กรัม กุ้งของบริษัทโดยปกติมีขนาด ณ วันขาย 50 ตัว / กิโลกรัม และน้ำหนักตัวกุ้ง ณ วันที่ซื้อมา 0.001 กรัม) ดังนั้นน้ำหนักกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่เพิ่มขึ้น 13.999 กรัม 12.832 กรัมและ 2.555 กรัมจะมีมูลค่าหรือราคาเท่าใด
ราคาเทียบเคียง (บาท)	คำนวณโดยนำมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากวันที่ซื้อมาบวกกับราคา ณ วันที่ซื้อมา ซึ่งผลที่ได้เป็นราคาเทียบเคียงของกุ้งต่อหนึ่งกิโลกรัม
อัตราการรอด	ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง คือ ร้อยละ 85 คูณด้วยจำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว) ผลลัพธ์ที่ได้เป็นกุ้งคงเหลือ (ตัว)
มูลค่ากุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (บาท)	คำนวณโดยนำจำนวนกุ้งคงเหลือ (ตัว) คูณด้วย ราคาเทียบเคียง (บาท) ต่อหนึ่งกิโลกรัม

ตารางที่ 4 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง
ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลด

จำนวนกุ้ง แต่ละปอ (ตัว)	อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (วัน)	อายุกุ้งตั้งแต่ วันสิ้นงวดบัญชี จนถึงวันที่ ขายได้ (วัน)	ราคากุ้งก่อน คำนวณกระแส เงินสดคิดลด (บาท)	อัตรามูลค่า ปัจจุบัน ของกระแสเงินสด คิดลด (ร้อยละ)	ราคากุ้งหลัง คำนวณกระแส เงินสดคิดลด (บาท)
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	84	36	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	77	43	1,948,336.00	0.998	1,944,439.33
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
580,000	70	50	1,948,336.00	0.997	1,942,490.99
110,000	70	50	369,512.00	0.997	368,403.46
รวม					56,739,608.97

คำอธิบายตารางที่ 4 ตารางแสดงการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพใน
ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีด้วยวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลด

จำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว) ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง

อายุกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี (วัน) ข้อมูลจากบริษัทตัวอย่าง

อายุกุ้งตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชีจนถึงวันที่ขายได้ (วัน) จำนวนโดยนำ 120 วัน (จากมาตรฐาน
กุ้งขายได้เมื่อมีอายุครบ 120 วัน) ลบด้วย อายุของกุ้ง ณ วัน
สิ้นงวดบัญชี

ราคากุ้งก่อนคำนวณกระแสเงินสดคิดลด (บาท) จำนวนโดยกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากการ
ขายกุ้งคูณด้วยจำนวนกุ้งแต่ละบ่อ (ตัว) ที่ได้คำนึงถึงอัตรารอด
แล้ว ซึ่งกำไรที่คาดว่าจะได้รับจากการขายกุ้งคำนวณจากต้นทุน
ขายที่ปรากฏในงบการเงินของบริษัท ลบด้วย ค่าลูกกุ้ง จากนั้น
นำไปหารด้วยจำนวนกุ้งที่ขายไประหว่างปี

$$\text{ต้นทุนในการเลี้ยง} = \frac{16,197,885.10 \text{ บาท}}{29,550,000 \text{ ตัว}} = 0.548 \text{ บาท}$$

ราคากุ้งก่อนคำนวณกระแสเงินสดคิดลด

$$= (4.5 - 0.548) \times \text{จำนวนกุ้งที่คำนึงถึงอัตรารอดแล้ว (ตัว)}$$

อัตรามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดคิดลด (ร้อยละ) ซึ่งอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของกิจการ
เท่ากับร้อยละ 2 เมื่อเปิดตาราง Present Value of Baht Due at
the End of n Periods มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดคิดลดมี
มูลค่าเท่ากับ 0.9804 ดังนั้นส่วนที่คิดลดใน 1 ปี เท่ากับ

$$1 - 0.9804 = \text{ร้อยละ } 0.0916$$

จากนั้นคำนวณว่าถ้า 365 วัน เท่ากับร้อยละ 0.0916 แล้ว
จำนวนวันที่เหลืออยู่จนกระทั่งกุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชีจะขายได้
จะเท่ากับร้อยละเท่าใด ผลลัพธ์ที่ได้นำมาลบออกจาก 1 สุดท้าย
จะได้อัตรามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดคิดลด

ราคากุ้งหลังคำนวณกระแสเงินสดคิดลด (บาท) จำนวนโดยนำราคากุ้งก่อนคำนวณกระแส
เงินสดคิดลด (บาท) ข้างต้น คูณด้วย อัตรามูลค่าปัจจุบันของ
กระแสเงินสดคิดลด (ร้อยละ) ที่คำนวณได้

งบการเงินภายหลังปรับตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

กรณีที่ 1 การใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

สินทรัพย์

วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง

บาท

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	7,589,165.50	7,589,165.50
เงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง	<u>8,000,000.00</u>	<u>8,000,000.00</u>
สินทรัพย์ชีวภาพ		
สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อม เก็บเกี่ยว (หมายเหตุที่ 4)	-	<u>27,791,348.00</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	<u>15,589,165.50</u>	<u>43,380,513.50</u>
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		
ที่ดิน	800,000.00	800,000.00
อาคาร	5,119,537.99	5,119,537.99
รถยนต์และรถจักรยานยนต์	2,733,704.10	2,733,704.10
เรือ	12,138.77	12,138.77
เครื่องใช้สำนักงาน	147,079.76	147,079.76
เครื่องตกแต่งสำนักงาน	6,562.05	6,562.05
เครื่องมือเครื่องใช้	382,456.86	382,456.86
เครื่องจักรกลและอุปกรณ์ต่างๆ	<u>2,879,143.88</u>	<u>2,879,143.88</u>
รวมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	<u>12,080,623.41</u>	<u>12,080,623.41</u>
สินทรัพย์อื่น (หมายเหตุที่ 3)	<u>5,047,009.69</u>	<u>3,015,409.69</u>
รวมสินทรัพย์	<u>32,716,798.60</u>	<u>58,476,546.60</u>

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

วิธีการตลาดซื้อขายคล่อง

บาท

ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับการเกษตร

หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับการเกษตร

หนี้สินหมุนเวียน

เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	9,539,179.54	9,539,179.54
หนี้สินหมุนเวียนอื่น		
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย	16,587.00	16,587.00
เงินประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
เงินสมทบประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพค้างจ่าย	5,000.00	5,000.00
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>
รวมหนี้สิน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>

ส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุนจดทะเบียน 20,000,000.00 บาท		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท		
20,000,000.00		
ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท	20,000,000.00	20,000,000.00
กำไร (ขาดทุน) สะสม	3,134,968.06	28,894,716.06
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>23,134,968.06</u>	<u>48,894,716.06</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>32,716,798.60</u>	<u>58,476,546.60</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีราคาตลาดซื้อขายคล่อง

บาท

ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับการเกษตร การบัญชีสำหรับการเกษตร

รายได้

รายได้จากการขาย	24,916,644.78	- .
กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม		
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	- .	47,130,392.78
รายได้อื่น	600,931.48	600,931.48
รวมรายได้	<u>25,517,576.26</u>	<u>47,731,324.26</u>

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนขาย (หมายเหตุที่ 1)	19,743,886.90	- .
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและบริหาร (หมายเหตุที่ 2)	8,829,440.43	25,027,327.33
ดอกเบี้ยจ่าย	300,512.44	300,512.44
รวมค่าใช้จ่าย	<u>28,873,839.77</u>	<u>25,327,839.77</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีเงินได้	(3,356,263.51)	22,403,484.49
ภาษีเงินได้	- .	- .
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(3,356,263.51)	22,403,484.49
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกมา	6,491,231.57	6,491,231.57
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกไป	3,134,968.06	28,894,716.06
กำไร (ขาดทุน) สุทธิต่อหุ้น	(16.78)	112.01

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีการตลาดซื้อขายคล่อง

นโยบายการบัญชี

การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ – ค่าใช้จ่าย

บริษัทฯ บันทึกบัญชีรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์คงค้าง

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

บริษัทฯ คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรที่ซื้อมาก่อน 1 เมษายน 2544 โดยวิธีลดน้อยถอยลง และที่ซื้อมาตั้งแต่ 1 เมษายน 2544 โดยวิธีเส้นตรง อายุการใช้งาน โดยประมาณเป็นเวลา 5 – 20 ปี

หมายเหตุที่ 1 ต้นทุนขาย

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่าไฟฟ้า	3,795,562.55	-
ค่าอะไหล่ซ่อม	2,071,191.34	-
ค่าเชื้อเพลิงหล่อลื่น	1,517,690.91	-
ค่าลูกกุ้ง	3,546,000.00	-
ค่าอาหารกุ้ง	6,075,703.00	-
ค่าปุ๋ย	46,150.00	-
ค่าคลอรีนและยา	2,494,754.10	-
ค่าอวน	19,085.00	-
ค่ากากชาและปูนขาว	27,850.00	-
ค่าตรวจเชื้อ PCR	149,900.00	-
รวม	19,743,886.90	-

หมายเหตุที่ 2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	5,219,370.00	5,219,370.00
ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก	155,552.00	155,552.00
ค่าน้ำประปา	5,810.00	5,810.00
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	2,493.00	2,493.00
ค่าซ่อมแซม	526,499.59	526,499.59
ค่าธรรมเนียมธนาคารและอื่นๆ	2,200.00	2,200.00
ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์	86,266.66	86,266.66
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	31,427.83	31,427.83
ค่าขนส่ง	900.00	900.00
เงินสมทบประกันสังคม	200,571.93	200,571.93
เงินกองทุนประกันสังคม	4,403.44	4,403.44
ค่าเช่าซื้อรถยนต์	561,600.00	561,600.00
ค่าต่อทะเบียนและภาษีรถยนต์	7,355.00	7,355.00
ค่าเบี้ยประกันภัย	4,959.00	4,959.00
ค่ายางและปะยาง	26,032.00	26,032.00
ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน	1,000.00	1,000.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	5,000.00	5,000.00
ค่ารับรอง	17,218.00	17,218.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	6,025.00	6,025.00
ค่ารับโอนสิทธิครอบครองที่ดิน	194,213.34	194,213.34
ค่าประเมินผลกระทบทะเทือน		
สิ่งแวดล้อม	16,000.00	16,000.00
ค่าเสื่อมราคา	1,754,543.64	1,754,543.64
ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง	-	<u>16,197,886.90</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>8,829,440.43</u>	<u>25,027,327.33</u>

หมายเหตุที่ 3 สินทรัพย์อื่น

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่ารับโอนสิทธิครอบครอง	388,426.69	388,426.69
ค่าประเมินผลการกระทบกระเทือน สิ่งแวดล้อม	32,000.00	32,000.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	12,050.00	12,050.00
ค่าประกันไฟฟ้า	574,283.00	574,283.00
ค่าประกันการใช้ไฟฟ้า	950,000.00	950,000.00
เงินมัดจำ – บจ. กรุงเทพแกรนด์ฯ	1,054,130.00	1,054,130.00
ค่าลูกกึ่งรอดตัดจ่าย	2,031,600.00	-
เงินประกัน – โทรศัพท์	3,420.00	3,420.00
ค่ามัดจำถังแก๊ส	1,100.00	1,100.00
รวมสินทรัพย์อื่น	<u>5,047,009.69</u>	<u>3,015,409.69</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมายเหตุที่ 4 สินทรัพย์ชีวภาพ (ภายหลังปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)

สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ได้แก่ กุ้งระหว่างเลี้ยง ซึ่ง
มีอายุไม่ถึง 120 วัน การกระทบยอดราคาตามบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนี้

	ณ วันที่
	31 มีนาคม 2545
	หน่วย: บาท
ยอดยกมา ณ วันที่ 1 เมษายน 2544	-
เพิ่มขึ้นจากการซื้อ	5,557,600.00
รายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	47,150,392.78
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	
รายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	(-)
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	(-)
ลดลงจากการขาย	(24,916,644.78)
ยอดยกไป ณ วันที่ 31 มีนาคม	<u><u>27,791,348.00</u></u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กรณีศึกษาที่ 4 การใช้ราคาเทียบเคียง (Benchmark) ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

สินทรัพย์

วิธีการราคาเทียบเคียง

บาท

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	7,589,165.50	7,589,165.50
เงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง	8,000,000.00	8,000,000.00
สินทรัพย์ชีวภาพ		
สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อม เก็บเกี่ยว (หมายเหตุที่ 4)	-	42,270,967.50
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	15,589,165.50	57,860,133.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		
ที่ดิน	800,000.00	800,000.00
อาคาร	5,119,537.99	5,119,537.99
รถยนต์และรถจักรยานยนต์	2,733,704.10	2,733,704.10
เรือ	12,138.77	12,138.77
เครื่องใช้สำนักงาน	147,079.76	147,079.76
เครื่องตกแต่งสำนักงาน	6,562.05	6,562.05
เครื่องมือเครื่องใช้	382,456.86	382,456.86
เครื่องจักรกลและอุปกรณ์ต่างๆ	2,879,143.88	2,879,143.88
รวมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	12,080,623.41	12,080,623.41
สินทรัพย์อื่น (หมายเหตุที่ 3)	5,047,009.69	3,015,409.69
รวมสินทรัพย์	32,716,798.60	72,956,166.10

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

วิธีการเปรียบเทียบ

บาท

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	9,539,179.54	9,539,179.54
หนี้สินหมุนเวียนอื่น		
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย	16,587.00	16,587.00
เงินประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
เงินสมทบประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพค้างจ่าย	5,000.00	5,000.00
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>
รวมหนี้สิน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนจดทะเบียน 20,000,000.00 บาท		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท		
20,000,000.00		
ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท	20,000,000.00	20,000,000.00
กำไร (ขาดทุน) สะสม	<u>3,134,968.06</u>	<u>43,374,335.56</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>23,134,968.06</u>	<u>63,374,335.56</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>32,716,798.60</u>	<u>72,956,166.10</u>

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีราคาเทียบเคียง

บาท

ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับการเกษตร การบัญชีสำหรับการเกษตร

รายได้

รายได้จากการขาย	24,916,644.78	- .
กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม		
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	- .	61,610,012.28
รายได้อื่น	600,931.48	600,931.48
รวมรายได้	<u>25,517,576.26</u>	<u>62,210,943.76</u>

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนขาย (หมายเหตุที่ 1)	19,743,886.90	- .
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและบริหาร (หมายเหตุที่ 2)	8,829,440.43	25,027,327.33
ดอกเบี้ยจ่าย	300,512.44	300,512.44
รวมค่าใช้จ่าย	<u>28,873,839.77</u>	<u>25,327,839.77</u>
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(3,356,263.51)	36,883,103.99
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกมา	6,491,231.57	6,491,231.57
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกไป	3,134,968.06	43,374,335.56
กำไร (ขาดทุน) สุทธิต่อหุ้น	(16.78)	184.41

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีการเทียบเคียง

นโยบายการบัญชี

การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ – ค่าใช้จ่าย

บริษัทฯ บันทึกบัญชีรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์คงค้าง

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

บริษัทฯ คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรที่ซื้อมาก่อน 1 เมษายน 2544 โดยวิธีลดน้อยถอยลง และที่ซื้อมาตั้งแต่ 1 เมษายน 2544 โดยวิธีเส้นตรง อายุการใช้งาน โดยประมาณเป็นเวลา 5 – 20 ปี

หมายเหตุที่ 1 ต้นทุนขาย

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่าไฟฟ้า	3,795,562.55	-
ค่าอะไหล่ซ่อม	2,071,191.34	-
ค่าเชื้อเพลิงหล่อลื่น	1,517,690.91	-
ค่าลูกกุ้ง	3,546,000.00	-
ค่าอาหารกุ้ง	6,075,703.00	-
ค่าปุ๋ย	46,150.00	-
ค่าคลอรีนและยา	2,494,754.10	-
ค่าอวน	19,085.00	-
ค่ากากชาและปูนขาว	27,850.00	-
ค่าตรวจเชื้อ PCR	149,900.00	-
รวม	19,743,886.90	-

หมายเหตุที่ 2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	5,219,370.00	5,219,370.00
ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก	155,552.00	155,552.00
ค่าน้ำประปา	5,810.00	5,810.00
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	2,493.00	2,493.00
ค่าซ่อมแซม	526,499.59	526,499.59
ค่าธรรมเนียมธนาคารและอื่นๆ	2,200.00	2,200.00
ค่าไปรษณีย์ โทรศัพท์	86,266.66	86,266.66
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	31,427.83	31,427.83
ค่าขนส่ง	900.00	900.00
เงินสมทบประกันสังคม	200,571.93	200,571.93
เงินกองทุนประกันสังคม	4,403.44	4,403.44
ค่าเช่าซื้อรถยนต์	561,600.00	561,600.00
ค่าต่อทะเบียนและภาษีรถยนต์	7,355.00	7,355.00
ค่าเบี้ยประกันภัย	4,959.00	4,959.00
ค่ายางและปะยาง	26,032.00	26,032.00
ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน	1,000.00	1,000.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	5,000.00	5,000.00
ค่ารับรอง	17,218.00	17,218.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	6,025.00	6,025.00
ค่ารับโอนสิทธิครอบครองที่ดิน	194,213.34	194,213.34
ค่าประเมินผลกระทบทะเทือน		
สิ่งแวดล้อม	16,000.00	16,000.00
ค่าเสื่อมราคา	1,754,543.64	1,754,543.64
ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง	-	<u>16,197,886.90</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>8,829,440.43</u>	<u>25,027,327.33</u>

หมายเหตุที่ 3 สินทรัพย์อื่น

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่ารับโอนสิทธิครอบครอง	388,426.69	388,426.69
ค่าประเมินผลการกระทบกระเทือน สิ่งแวดล้อม	32,000.00	32,000.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	12,050.00	12,050.00
ค่าประกันไฟฟ้า	574,283.00	574,283.00
ค่าประกันการใช้ไฟฟ้า	950,000.00	950,000.00
เงินมัดจำ – บจ. กรุงเทพแกรนด์ฯ	1,054,130.00	1,054,130.00
ค่าลูกกึ่งรอดตัดจ่าย	2,031,600.00	-
เงินประกัน – โทรศัพท์	3,420.00	3,420.00
ค่ามัดจำถังแก๊ส	1,100.00	1,100.00
รวมสินทรัพย์อื่น	<u>5,047,009.69</u>	<u>3,015,409.69</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมายเหตุที่ 4 สินทรัพย์ชีวภาพ (ภายหลังปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)

สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ได้แก่ กุ้งระหว่างเลี้ยง ซึ่ง
มีอายุไม่ถึง 120 วัน การกระทบยอดราคาตามบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนี้

	ณ วันที่
	31 มีนาคม 2545
	หน่วย: บาท
ยอดยกมา ณ วันที่ 1 เมษายน 2544	-
เพิ่มขึ้นจากการซื้อ	5,557,600.00
รายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	61,630,012.28
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	
รายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	(-)
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	(-)
ลดลงจากการขาย	(24,916,644.78)
ยอดยกไป ณ วันที่ 31 มีนาคม	<u>42,270,967.50</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กรณีที่ 5 การใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

สินทรัพย์

วิธีมูลค่าปัจจุบันกระแสเงินสดคิดลด

บาท

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร	7,589,165.50	7,589,165.50
เงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง	8,000,000.00	8,000,000.00
สินทรัพย์ชีวภาพ		
สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อม		
เก็บเกี่ยว (หมายเหตุที่ 4)	-	56,739,608.97
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	15,589,165.50	72,328,774.47
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		
ที่ดิน	800,000.00	800,000.00
อาคาร	5,119,537.99	5,119,537.99
รถยนต์และรถจักรยานยนต์	2,733,704.10	2,733,704.10
เรือ	12,138.77	12,138.77
เครื่องใช้สำนักงาน	147,079.76	147,079.76
เครื่องตกแต่งสำนักงาน	6,562.05	6,562.05
เครื่องมือเครื่องใช้	382,456.86	382,456.86
เครื่องจักรกลและอุปกรณ์ต่างๆ	2,879,143.88	2,879,143.88
รวมที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	12,080,623.41	12,080,623.41
สินทรัพย์อื่น (หมายเหตุที่ 3)	5,047,009.69	3,015,409.69
รวมสินทรัพย์	32,716,798.60	87,424,807.57

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

วิธีมูลค่าปัจจุบันกระแสเงินสดคิดลด

บาท

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
หนี้สินหมุนเวียน		
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	9,539,179.54	9,539,179.54
หนี้สินหมุนเวียนอื่น		
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายค้างจ่าย	16,587.00	16,587.00
เงินประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
เงินสมทบประกันสังคมค้างจ่าย	10,532.00	10,532.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพค้างจ่าย	5,000.00	5,000.00
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>
รวมหนี้สิน	<u>9,581,830.54</u>	<u>9,581,830.54</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนจดทะเบียน 20,000,000.00 บาท		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท		
20,000,000.00		
ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว		
หุ้นสามัญ 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100.00 บาท	20,000,000.00	20,000,000.00
กำไร (ขาดทุน) สะสม	<u>3,134,968.06</u>	<u>57,842,977.03</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>23,134,968.06</u>	<u>77,842,977.03</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>32,716,798.60</u>	<u>87,424,807.57</u>

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด
งบกำไรขาดทุน
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีมูลค่าปัจจุบันกระแสเงินสดคิดลด

บาท

ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับการเกษตร การบัญชีสำหรับการเกษตร

รายได้

รายได้จากการขาย	24,916,644.78	- .
กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม		
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	- .	76,078,653.75
รายได้อื่น	600,931.48	600,931.48
รวมรายได้	<u>25,517,576.26</u>	<u>76,679,585.23</u>

ค่าใช้จ่าย

ต้นทุนขาย (หมายเหตุที่ 1)	19,743,886.90	- .
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและบริหาร (หมายเหตุที่ 2)	8,829,440.43	25,027,327.33
ดอกเบี้ยจ่าย	300,512.44	300,512.44
รวมค่าใช้จ่าย	<u>28,873,839.77</u>	<u>25,327,839.77</u>
กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักภาษีเงินได้	(3,356,263.51)	(24,726,908.29)
ภาษีเงินได้	- .	- .
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(3,356,263.51)	51,351,745.46
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกมา	6,491,231.57	6,491,231.57
กำไร (ขาดทุน) สะสมยกไป	3,134,968.06	57,842,977.03
กำไร (ขาดทุน) สุทธิต่อหุ้น	(16.78)	256.76

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บริษัท ฟาร์มเพาะเลี้ยงกุ้ง จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ณ วันที่ 31 มีนาคม 2545

วิธีมูลค่าปัจจุบันกระแสเงินสดคิดลด

นโยบายการบัญชี

การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ – ค่าใช้จ่าย

บริษัทฯ บันทึกบัญชีรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย ตามเกณฑ์คงค้าง

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

บริษัทฯ คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรที่ซื้อมาก่อน 1 เมษายน 2544 โดยวิธีลดน้อยถอยลง และที่ซื้อมาตั้งแต่ 1 เมษายน 2544 โดยวิธีเส้นตรง อายุการใช้งาน โดยประมาณเป็นเวลา 5 – 20 ปี

หมายเหตุที่ 1 ต้นทุนขาย

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่าไฟฟ้า	3,795,562.55	-
ค่าอะไหล่ซ่อม	2,071,191.34	-
ค่าเชื้อเพลิงหล่อลื่น	1,517,690.91	-
ค่าลูกกุ้ง	3,546,000.00	-
ค่าอาหารกุ้ง	6,075,703.00	-
ค่าปุ๋ย	46,150.00	-
ค่าคลอรีนและยา	2,494,754.10	-
ค่าอวน	19,085.00	-
ค่ากากชาและปูนขาว	27,850.00	-
ค่าตรวจเชื้อ PCR	149,900.00	-
รวม	19,743,886.90	-

หมายเหตุที่ 2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานและการบริหาร

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน	5,219,370.00	5,219,370.00
ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก	155,552.00	155,552.00
ค่าน้ำประปา	5,810.00	5,810.00
ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์	2,493.00	2,493.00
ค่าซ่อมแซม	526,499.59	526,499.59
ค่าธรรมเนียมธนาคารและอื่นๆ	2,200.00	2,200.00
ค่าไปรษณีย์ โทรเลข โทรศัพท์	86,266.66	86,266.66
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	31,427.83	31,427.83
ค่าขนส่ง	900.00	900.00
เงินสมทบประกันสังคม	200,571.93	200,571.93
เงินกองทุนประกันสังคม	4,403.44	4,403.44
ค่าเช่าซื้อรถยนต์	561,600.00	561,600.00
ค่าต่อทะเบียนและภาษีรถยนต์	7,355.00	7,355.00
ค่าเบี้ยประกันภัย	4,959.00	4,959.00
ค่ายางและปะยาง	26,032.00	26,032.00
ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน	1,000.00	1,000.00
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	5,000.00	5,000.00
ค่ารับรอง	17,218.00	17,218.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	6,025.00	6,025.00
ค่ารับโอนสิทธิครอบครองที่ดิน	194,213.34	194,213.34
ค่าประเมินผลกระทบทะเทือน		
สิ่งแวดล้อม	16,000.00	16,000.00
ค่าเสื่อมราคา	1,754,543.64	1,754,543.64
ค่าใช้จ่ายระหว่างเพาะเลี้ยง	-	<u>16,197,886.90</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>8,829,440.43</u>	<u>25,027,327.33</u>

หมายเหตุที่ 3 สินทรัพย์อื่น

	ก่อนปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร	หลังปรับใช้ร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร
ค่ารับโอนสิทธิครอบครอง	388,426.69	388,426.69
ค่าประเมินผลการกระทบกระเทือน สิ่งแวดล้อม	32,000.00	32,000.00
ค่าธรรมเนียมหนังสืออนุญาต	12,050.00	12,050.00
ค่าประกันไฟฟ้า	574,283.00	574,283.00
ค่าประกันการใช้ไฟฟ้า	950,000.00	950,000.00
เงินมัดจำ – บจ. กรุงเทพแกรนด์ฯ	1,054,130.00	1,054,130.00
ค่าลูกกึ่งรอดตัดจ่าย	2,031,600.00	-
เงินประกัน – โทรศัพท์	3,420.00	3,420.00
ค่ามัดจำถังแก๊ส	1,100.00	1,100.00
รวมสินทรัพย์อื่น	<u>5,047,009.69</u>	<u>3,015,409.69</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมายเหตุที่ 4 สินทรัพย์ชีวภาพ (ภายหลังปรับใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร)

สินทรัพย์ชีวภาพเพื่ออุปโภคบริโภคที่ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ได้แก่ กุ้งระหว่างเลี้ยง ซึ่ง
มีอายุไม่ถึง 120 วัน การกระทบยอดราคาตามบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนี้

	ณ วันที่
	31 มีนาคม 2545
	หน่วย: บาท
ยอดยกมา ณ วันที่ 1 เมษายน 2544	-
เพิ่มขึ้นจากการซื้อ	5,557,600.00
รายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ	
ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	76,098,653.75
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	-
รายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ	
ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ	(-)
เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา	(-)
ลดลงจากการขาย	(24,916,644.78)
ยอดยกไป ณ วันที่ 31 มีนาคม	<u>56,739,608.97</u>

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5 ตารางแสดงราคาทุ้ง ตลาดกลางปากพนัง จังหวัดนครศรีธรรมราช ประกอบ
การคำนวณมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง ณ วันขาย

ราคาเฉลี่ยเดือน พฤษภาคม 2545			
ขนาด (ตัว / กิโลกรัม)	ราคา (บาท)	ขนาด (ตัว / กิโลกรัม)	ราคา (บาท)
21 – 30	346	71 – 80	181
31 – 40	315	81 – 90	150
41 – 50	265	91 – 100	127
51 – 60	229	101 – 110	118
61 – 70	203	111 – 120	113

เมื่อกิจการตัวอย่างเลี้ยงกุ้งที่คงเหลืออยู่ในกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2544 จนกระทั่งโตได้ตามมาตรฐานและขายได้ กิจการได้ขายกุ้งพร้อมบริโภค จำนวนตามวิธีการกำหนดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมดังนี้

กรณีที่ 1 การใช้ราคาตลาดซื้อขายคล่องในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

การคำนวณ

จำนวนกุ้งทั้งหมด	16,930,000 ตัว
อัตราการรอดร้อยละ	85
ขนาดกุ้งพร้อมขาย (ต่อหนึ่งกิโลกรัม)	50 ตัว
ราคากิโลกรัมละ	265 บาท
สินทรัพย์ชีวภาพ (สิ้นงวดปีก่อน)	27,791,348.00 บาท
ราคาขายเท่ากับ	$(16,930,000 \times \text{ร้อยละ } 85) \times 265 = 76,269,650.00$ บาท

50

กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย (ก่อนขาย)

$$76,269,650.00 - 27,791,348.00 = 48,478,302.00 \text{ บาท}$$

บันทึกกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย กิจการมีการรับรู้ผลกำไรของกุ้งพร้อมบริโภคที่จำหน่ายออกด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยรับรู้เฉพาะมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนกระทั่งวันขาย

เดบิต กุ้งพร้อมขาย 76,269,650.00

เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม

หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย 48,478,302.00

สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกุ้ง 27,791,348.00

บันทึกการขายสินทรัพย์ชีวภาพ

เดบิต ขาย	76,269,650.00
เครดิต กุ้งพร้อมขาย	76,269,650.00

กรณีที่ 4 การใช้ราคาเทียบเคียง (Benchmark) ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมการคำนวณ

จำนวนกุ้งทั้งหมด	16,930,000 ตัว
อัตราการรอดร้อยละ	85
ขนาดกุ้งพร้อมขาย (ต่อหนึ่งกิโลกรัม)	50 ตัว
ราคากิโลกรัมละ	265 บาท
สินทรัพย์ชีวภาพ (สิ้นงวดปีก่อน)	42,270,967.50 บาท
ราคาขายเท่ากับ	$(\frac{16,930,000 \times \text{ร้อยละ } 85}{50}) \times 265 = 76,269,650.00$ บาท

กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย (ก่อนขาย)

$$76,269,650.00 - 42,270,967.50 = 14,659,637.72 \text{ บาท}$$

บันทึกกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย กิจกรรมมีการรับรู้ผลกำไรของกุ้งพร้อมบริโภคที่จำหน่ายออกด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยรับรู้เฉพาะมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนกระทั่งวันขาย

เดบิต กุ้งพร้อมขาย	76,269,650.00
เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม	
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	33,998,682.50
สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกุ้ง	42,270,967.50

บันทึกการขายสินทรัพย์ชีวภาพ

เดบิต ขาย	76,269,650.00
เครดิต กุ้งพร้อมขาย	76,269,650.00

กรณีที่ 5 การใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของกระแสเงินสดคิดลดในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมการคำนวณ

จำนวนกุ้งทั้งหมด	16,930,000 ตัว
อัตราการรอดร้อยละ	85

ขนาดกุ้งพร้อมขาย (ต่อหนึ่งกิโลกรัม)	50 ตัว
ราคากิโลกรัมละ	265 บาท
สินทรัพย์ชีวภาพ (สิ้นงวดปีก่อน)	56,739,608.97 บาท
ราคาขายเท่ากับ	$(16,930,000 \times \text{ร้อยละ } 85) \times 265 = 76,269,650.00$ บาท

50

กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย (ก่อนขาย)

$$76,269,650.00 - 56,739,608.97 = 19,530,041.03 \text{ บาท}$$

บันทึกกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย กิจการมีการรับรู้ผลกำไรของกุ้งพร้อมบริโภคที่จำหน่ายออกด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยรับรู้เฉพาะมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนกระทั่งวันขาย

เดบิต กุ้งพร้อมขาย	76,269,650.00
เครดิต กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรม	
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย	19,530,041.03
สินทรัพย์ชีวภาพ – ลูกกุ้ง	56,739,608.97

บันทึกการขายสินทรัพย์ชีวภาพ

เดบิต ขาย	76,269,650.00
เครดิต กุ้งพร้อมขาย	76,269,650.00

ผลกระทบจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรต่ออัตราส่วนทางการเงิน

ผลจากการปรับงบการเงินตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร พบว่าการปรับงบการเงินดังกล่าวมีผลทำให้อัตราส่วนทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้การคำนวณอัตราส่วนทางการเงินต่อไปนี้ ไม่แตกต่างจากการคำนวณอัตราส่วนของงบการเงินในอดีตสาขากรรมอื่น โดยในที่นี้พิจารณาเฉพาะอัตราส่วนทางการเงินที่มีโอกาสถูกนำไปใช้ในการวิเคราะห์ประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจมากที่สุด ซึ่งแสดงผลในตารางดังนี้

ตารางที่ 6 ตารางแสดงการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงิน แบ่งตามวิธีการกำหนด
มูลค่ายุติธรรม

อัตราส่วนทางการเงิน	ก่อนปรับใช้ ร่างมาตรฐาน (วิธีราคาทุน)	วิธีราคาตลาด ที่ขายคล่อง	วิธีราคา เทียบเคียง	วิธีมูลค่า ปัจจุบัน กระแสเงินสด คิดลด
<p>1. อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (Current Ratio)</p> <p>Current Ratio = $\frac{\text{Current Assets}}{\text{Current Liabilities}}$</p>	1.63	4.53	6.04	7.55
<p>2. อัตราส่วนกระแสเงินสดต่อหนี้สิน หมุนเวียน (Operating Cash Flow to Current Liabilities Ratio)</p> <p>Operating Cash Flow to Current Liabilities Ratio =</p> <p>$\frac{\text{Cash Flow from Operating}}{\text{Average Current Liabilities}}$</p>	1.03	(3.08)	(3.08)	(3.08)
<p>3. อัตราส่วนกระแสเงินสดที่ได้จาก กิจกรรมดำเนินงานต่อกำไรสุทธิ (Cash Provide by Operating Activities to Net Income Ratio)</p> <p>Cash Provide by Operating Activities to Net Income Ratio =</p> <p>$\frac{\text{Cash Flow from Operating}}{\text{Net Income}}$</p>	(1.60)	(0.71)	(0.43)	(0.31)
<p>4. จำนวนเท่าของดอกเบี้ยจ่าย (Interest Coverage Ratio)</p> <p>Interest Coverage Ratio =</p> <p>$\frac{\text{Net Income} + \text{Interest Expense} + \text{Income Tax Expense}}{\text{Interest Expense}}$</p>	(10.17)	75.56	123.57	171.88

ตารางที่ 6 ตารางแสดงการเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงิน แบ่งตามวิธีการกำหนด
มูลค่ายุติธรรม (ต่อ)

อัตราส่วนทางการเงิน ตารางที่ 4.4 (ต่อ)	ก่อนปรับใช้ ร่างมาตรฐาน (วิธีราคาทุน)	วิธีราคาตลาด ที่ขายคล่อง	วิธีราคา เทียบเคียง	วิธีมูลค่า ปัจจุบัน กระแสเงินสด คิดลด
5. อัตราส่วนผลตอบแทนสินทรัพย์ <i>(ROA: Return on Asset)</i> $\text{ROA} = \frac{\text{Net Income} + (1 - \text{Tax Rate}) \times (\text{Interest Expense})}{\text{Average Total Assets}}$	(0.11)	0.75	1.24	1.72
6. อัตราส่วนผลตอบแทนผู้ถือหุ้นสามัญ <i>(ROCE: Rate of Return on Common Equity)</i> $\text{ROCE} = \frac{\text{Net Income} - \text{Preferred Stock Dividends}}{\text{Average Common Shareholders' Equity}}$	(0.14)	0.90	1.49	2.07

1. อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (Current Ratio)

เนื่องจากการบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร มีการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ทำให้ยอดรวมของสินทรัพย์หมุนเวียนเพิ่มขึ้น ในขณะที่สินทรัพย์หมุนเวียนยังคงเดิม ส่งผลให้อัตราส่วนทุนหมุนเวียนตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรสูงกว่าการบัญชีของกิจการในปัจจุบัน ซึ่งแสดงมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน (โดยแต่เดิมใช้ชื่อบัญชี “สินทรัพย์รอตัดจำหน่าย”) ดังนั้นอัตราส่วนทุนหมุนเวียนที่สูงกว่าเดิม แสดงให้เห็นถึงความสามารถของกิจการที่เพิ่มขึ้นในการชำระหนี้ที่จะถึงกำหนดชำระในรอบระยะเวลาดำเนินงาน

2. อัตราส่วนกระแสเงินสดต่อหนี้สินหมุนเวียน (Operating Cash Flow to Current Liabilities Ratio)

เนื่องจากต้นทุนขายตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเกิดจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพหรือกุ้งพร้อมบริโภคนก่อนจำหน่ายระหว่างงวดบัญชีเป็นผลให้กำไร(ขาดทุน)

สุทธิลดลง นอกจากนี้การรับรู้กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนั้น ทำให้กิจการมีกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานลดลง เพราะเป็นการรับรู้รายได้โดยการประมาณการสินทรัพย์ของกิจการก่อนที่กิจการจะจำหน่ายจริง ขณะที่หนี้สินหมุนเวียนเฉลี่ยคงเดิมส่งผลให้อัตราส่วนกระแสเงินสดต่อหนี้สินหมุนเวียนตามร่างมาตรฐานต่ำกว่าการบัญชีปัจจุบัน ซึ่งจากตัวอย่างแสดงให้เห็นว่าหากกิจการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จะทำให้กิจการมีกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้สินระยะสั้นได้

3. อัตราส่วนเงินสดกระแสเงินสดที่ได้จากกิจกรรมดำเนินงานต่อกำไรสุทธิ (Cash Provide by Operating Activities to Net Income Ratio)

แม้ว่ากระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรลดลง เนื่องจากต้นทุนขายตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเกิดจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพหรือกุ้งพร้อมบริโภคนก่อนจำหน่ายระหว่างงวดบัญชี ทำให้กำไร(ขาดทุน)สุทธิลดลง แต่ในทางกลับกันกำไรสุทธิตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเพิ่มขึ้นจากการรับรู้รายได้โดยการประมาณการสินทรัพย์ที่มีอยู่ในกิจการ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ซึ่งแสดงมูลค่าจากการประมาณการสินทรัพย์ของกิจการโดยการวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ส่งผลให้อัตราส่วนนี้ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรของกิจการตัวอย่างสูงกว่าการบัญชีปัจจุบัน หรือกำไรสุทธิตามวิธีการบัญชีในปัจจุบันมีคุณภาพน้อยกว่า

4. จำนวนเท่าของดอกเบี้ยจ่าย (Interest Coverage Ratio)

กำไร (ขาดทุน) สุทธิตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมากกว่าการบัญชีปัจจุบัน เนื่องจากการรับรู้กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในงบกำไรขาดทุนทำให้รายได้รวมของกิจการสูงขึ้น ส่งผลให้อัตราส่วนนี้สูงกว่าการบัญชีปัจจุบัน แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการดำเนินงานเพื่อให้มีผลกำไรสุทธีก่อนดอกเบี้ยและภาษีเพียงพอต่อการชำระดอกเบี้ยมากขึ้น ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประจำทางการเงินในรอบบัญชี

5. อัตราส่วนผลตอบแทนสินทรัพย์ (ROA: Return on Asset)

กำไร (ขาดทุน) สุทธิตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมากกว่าการบัญชีปัจจุบัน เนื่องจากการรับรู้กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวดบัญชี และการวัดมูลค่าก่อนจำหน่ายในงบกำไรขาดทุนทำให้รายได้รวมของกิจการสูงขึ้น ส่งผลให้อัตราส่วนนี้สูงกว่าการบัญชีปัจจุบัน แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการบริหารสิน

ทรัพย์ของกิจการที่ดีขึ้น แม้ว่าสินทรัพย์รวมและกำไรขาดทุน (สุทธิ) เพิ่มขึ้นในจำนวนที่ใกล้เคียงกัน แต่สัดส่วนของกำไรสุทธิที่เพิ่มขึ้นมากกว่าสินทรัพย์รวมที่เพิ่มขึ้น ส่งผลให้อัตราส่วน ROA ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรสูงกว่าการบัญชีปัจจุบัน

6. อัตราส่วนผลตอบแทนผู้แทนผู้ถือหุ้นสามัญ (ROCE: Rate of Return on Common Equity)

จากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพ และกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์ชีวภาพ หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรส่งผลให้กำไรขาดทุน (สุทธิ) และเงินปันผลจ่ายเพิ่มขึ้นในจำนวนที่ใกล้เคียงกัน แต่สัดส่วนของกำไรสุทธิที่เพิ่มขึ้นมากกว่าเงินปันผลจ่ายที่เพิ่มขึ้น ทำให้อัตราส่วน ROCE ตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรสูงกว่าการบัญชีปัจจุบัน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการบริหารส่วนทุนเพื่อก่อให้เกิดกำไรที่ดีขึ้น



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ค

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
1. กิจการคิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์กุ้ง / เพาะเลี้ยงกุ้งอย่างไร				
คิดเป็นต้นทุน		11 (44.00)	6 (100.00)	22 (30.99)
คิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน		14 (56.00)		49 (69.01)
2. กิจการบันทึกค่าขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง (ที่ไม่นำไปเพาะพันธุ์ต่อ) เป็นรายได้ประเภท				
รายได้จากการขาย				
รายได้เบ็ดเตล็ด		13 (48.00)	1 (16.67)	
รายได้อื่น		12 (52.00)	2 (33.33)	
3. กิจการบันทึกค่าขายลูกกุ้งเป็นรายได้ประเภท				
รายได้จากการขาย		25 (100.00)	3 (50.00)	
รายได้เบ็ดเตล็ด				
รายได้อื่น				
4. กิจการบันทึกค่าขายกุ้ง (พร้อมบริโภครวม) เป็นรายได้ประเภท				
รายได้จากการขาย		3 (12.00)	6 (100.00)	71 (100.00)
รายได้เบ็ดเตล็ด				
รายได้อื่น				

หมายเหตุ - ธุรกิจขนาดกลาง คือ กิจการที่มีสินทรัพย์ไม่เกิน 200 ล้านบาท

- ธุรกิจขนาดย่อม คือ กิจการที่มีสินทรัพย์ไม่เกิน 50 ล้านบาท

ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
5. กิจการบันทึกค่าขายกุ้งที่ไม่ได้ขนาดตามที่ตลาดต้องการเป็นรายได้ประเภท				
รายได้จากการขาย			6 (100.00)	71 (100.00)
รายได้เบ็ดเตล็ด				
รายได้อื่น				
ไม่ขาย ปล่อยทิ้ง		25 (100.00)		
6. กิจการบันทึกค่าขายลูกกุ้งเป็นโรคเป็นรายได้ประเภท				
รายได้จากการขาย				
รายได้เบ็ดเตล็ด				3 (4.23)
รายได้อื่น				1 (1.41)
ไม่ขาย ปล่อยทิ้ง		25 (100.00)	6 (100.00)	67 (94.36)
7. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของ "วัตถุดิบ" รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่				
มี		14 (56.00)	6 (100.00)	22 (30.99)
ไม่มี		11 (44.00)		49 (69.01)

ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
8. กรณีที่กิจการคำนวณมูลค่าของ “วัตถุดิบ” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบันทึกด้วยวิธี				
ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า		14 (100.00)	2 (33.33)	13 (59.09)
ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า			4 (66.67)	9 (40.91)
9. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของ “เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่				
มี		14 (56.00)	6 (100.00)	22 (30.99)
ไม่มี		11 (44.00)		49 (69.01)
10. กรณีที่กิจการคำนวณมูลค่าของ “เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบันทึกด้วยวิธี				
ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า		14 (100.00)	2 (33.33)	13 (59.09)
ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า			4 (66.67)	9 (40.91)

ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
11. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของ “วัสดุสิ้นเปลือง” รวมอยู่ในบัญชี สินค้างเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่				
มี		14 (56.00)	6 (100.00)	22 (30.99)
ไม่มี		11 (44.00)		49 (69.01)
11.1 กรณีที่กิจการคำนวณมูลค่าของ “วัสดุสิ้นเปลือง” รวมอยู่ในบัญชี สินค้างเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบันทึกด้วยวิธี				
ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า		14 (100.00)	2 (33.33)	13 (59.09)
ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า			4 (66.67)	9 (40.91)
12. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของ “งานระหว่างอนุบาล” / “งานระหว่างเลี้ยง” รวมอยู่ในบัญชีสินค้างเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่				
มี		14 (56.00)	6 (100.00)	22 (30.99)
ไม่มี		11 (44.00)		49 (69.01)

ตารางที่ 7 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
12.1 กรณีที่กิจการคำนวณมูลค่าของ “งานระหว่างอนุบาล” / “งานระหว่างเลี้ยง” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบันทึกด้วยวิธี				
ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า		14 (100.00)	2 (33.33)	13 (59.09)
ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า			4 (66.67)	9 (40.91)
13. กิจการมีการคำนวณมูลค่าของ “สินค้าสำเร็จรูป” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่				
มี				
ไม่มี		25 (100.00)	6 (100.00)	71 (100.00)
13.1 กรณีที่กิจการคำนวณมูลค่าของ “สินค้าสำเร็จรูป” รวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยบันทึกด้วยวิธี				
ราคาทุนตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีเข้าหลังออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				
ราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า				

ตารางที่ 8 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับการเปิดเผยข้อมูลตามวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
1. กรณีที่กิจการคิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์กุ้ง / เพาะเลี้ยงกุ้งเข้าเป็นต้นทุน จากจำนวนทั้งสิ้น		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
1.1 วัตถุประสงค์โดยตรงของกิจการ ได้แก่				
พ่อแม่พันธุ์กุ้ง		11 (100.00)	3 (50.00)	
ลูกกุ้ง		3 (27.27)	6 (100.00)	22 (100.00)
อาหารกุ้ง		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
ค่ายา / เคมีภัณฑ์		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
1.2 กิจการบันทึกราคาทุนของ “วัตถุประสงค์โดยตรง” เข้างานตามวิธี				
วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO)		10 (90.91)	2 (33.33)	13 (59.09)
วิธีเข้าหลังออกก่อน (LIFO)				
วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (WEIGHTED AVERAGE)		1 (9.09)	4 (66.67)	9 (40.91)
วิธีเฉพาะเจาะจง (SPECIFIC)				
1.3 ค่าแรงงานโดยตรงของกิจการ ได้แก่				
ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
ค่าแรงงานหัวหน้าคุมคนงาน		6 (54.55)	4 (66.67)	22 (100.00)
1.4 กิจการบันทึก “ค่าแรงงานโดยตรง” เข้างานตามวิธี				
ตามเวลาที่ลงในบัตรลงเวลาทำงาน		2 (18.18)		
ตามหลักเกณฑ์ของกิจการ		9 (81.81)	6 (100.00)	22 (100.00)

ตารางที่ 8 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับการเปิดเผยข้อมูลตามวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
1.5 ค่าใช้จ่ายในการผลิตของกิจการ ได้แก่				
วัตถุดิบทางอ้อม เช่น ค่าน้ำเค็ม		1 (9.09)	5 (83.33)	22 (100.00)
ค่าแรงงานทางอ้อม		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
ค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าไฟฟ้า		11 (100.00)	6 (100.00)	22 (100.00)
1.6 กิจการบันทึก“ค่าใช้จ่ายในการผลิต”เข้างานตามวิธี				
ตามที่แท้จริงแต่ละบ่อ				
คำนวณตามอัตราที่กิจการกำหนดไว้		10 (90.91)	6 (100.00)	16 (72.73)
ตามหลักเกณฑ์ของกิจการ		1 (9.09)		6 (27.27)
2. กรณีที่กิจการคิดค่าใช้จ่ายในการเพาะพันธุ์กุ้งเข้าเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน จากจำนวนทั้งสิ้น		14 (100.00)		49 (100.00)
2.1 ค่าใช้จ่ายในฟาร์มเพาะพันธุ์กุ้งของกิจการ ได้แก่				
ค่าลูกกุ้ง				49 (100.00)
ค่ายา / เคมีภัณฑ์		14 (100.00)		49 (100.00)
ค่าแรงงานคนงาน		14 (100.00)		49 (100.00)
ค่าไฟฟ้า		14 (100.00)		49 (100.00)
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง		14 (100.00)		49 (100.00)
ค่าน้ำเค็ม		8 (57.14)		34 (69.39)

ตารางที่ 8 ตารางแสดงความสัมพันธ์ของขนาดธุรกิจ (แยกตามสินทรัพย์) กับรายละเอียดของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (ต่อ)

วิธีปฏิบัติทางการบัญชี	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง		ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดกลาง จำนวน (ร้อยละ)	ขนาดย่อม จำนวน (ร้อยละ)
2.2 วิธีที่กิจการวัดมูลค่า “พ่อแม่พันธุ์กุ้ง” / “ลูกกุ้ง ณ วันที่ได้มา				
ราคาซื้อพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง		14 (100.00)		49 (100.00)
2.3 วิธีที่กิจการวัดมูลค่า “ลูกกุ้งระหว่างการอนุบาล” / “ลูกกุ้งระหว่างเลี้ยง”				
ใช้อัตราการให้อาหาร อัตราการใช้แรงงานตามจริง และอัตราการปันส่วน ค่าใช้จ่ายในการผลิต				
ไม่มีการคิดมูลค่า “ลูกกุ้งระหว่างอนุบาล” / “ลูกกุ้งระหว่างเลี้ยง”		14 (100.00)		49 (100.00)

ตารางที่ 9 ตารางแสดงการรับทราบข่าวเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและ
ความเข้าใจในธุรกิจกึ่งของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	นักบัญชีธุรกิจ เพาะพันธุ์กึ่ง		นักบัญชีธุรกิจ เพาะเลี้ยงกึ่ง		ผู้สอบบัญชี รับอนุญาต	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. ทานทราบหรือไม่ว่าจะมีการเริ่ม บังคับใช้มาตรฐาน การบัญชี สำหรับการเกษตร						
ทราบ	16	64.00	51	66.23	5	18.52
ไม่ทราบ	9	36.00	26	33.77	22	81.48
2. ความเข้าใจเกี่ยวกับร่างมาตรฐาน การบัญชีสำหรับการเกษตร						
เข้าใจเป็นอย่างดี	8	32.00	3	3.90		
มีบางส่วนที่ยังไม่เข้าใจ	17	68.00	74	96.10	27	100.00
3. ธุรกิจกึ่งควรแบ่งกลุ่ม “พ่อแม่ พันธุ์กึ่ง” หรือ “ลูกกึ่งระหว่าง เลี้ยง” เพื่อวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ได้อย่างไร						
แยกตามอายุกึ่ง	6	24.00			13	48.15
แยกตามบ่อกึ่ง	19	76.00	77	100.00	14	51.85
4. ธุรกิจกึ่งควรแบ่งกลุ่ม “กึ่งระหว่างอนุบาล” เพื่อวัดมูลค่า ของสินทรัพย์ได้อย่างไร						
แยกตามอายุกึ่ง			-	-	5	18.52
แยกตามบ่อกึ่ง	25	100.00	-	-	22	81.48

ตารางที่ 10 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ
ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง

ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใน ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	นักบัญชี (25 คน)			ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (27 คน)		
	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)
1. ณ วันที่ซื้อหรือได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้ง						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	17 (68.00)	8 (32.00)		19 (70.37)	2 (7.40)	6 (22.22)
ราคาตลาดต่ำสุด	8 (32.00)	16 (64.00)		8 (29.63)	6 (22.22)	7 (25.93)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน		1 (4.00)	8 (32.00)		15 (55.56)	
ราคาเทียบเคียง			17 (68.00)			14 (51.85)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						
ราคาทุน					4 (14.82)	
2. การรับรู้พ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	10 (40.00)	10 (40.00)		17 (62.96)	1 (3.70)	6 (22.22)
ราคาตลาดต่ำสุด	7 (28.00)	11 (44.00)	5 (20.00)	10 (37.04)	14 (51.85)	
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน			5 (20.00)		12 (44.45)	6 (22.22)
ราคาเทียบเคียง			15 (60.00)			15 (55.56)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						
ราคาทุน	8 (32.00)	4 (16.00)				

ตารางที่ 10 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ
ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง (ต่อ)

ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใน ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	นักบัญชี (25 คน)			ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (27 คน)		
	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)
3. การรับรู้ลูกกุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1 (4.00)	4 (16.00)	11 (44.00)			12 (44.44)
ราคาตลาดล่าสุด	1 (4.00)	10 (40.00)		5 (18.52)		
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่ คล้ายคลึงกัน		11 (44.00)			17 (62.96)	8 (29.63)
ราคาเทียบเคียง	3 (12.00)		14 (56.00)	5 (18.52)	10 (37.04)	
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)	3 (12.00)			5 (18.52)		
ราคาทุน	17 (68.00)			12 (44.44)		7 (25.93)
4. ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	8 (32.00)	7 (28.00)	7 (28.00)	22 (81.48)		4 (14.82)
ราคาตลาดล่าสุด	5 (20.00)	18 (72.00)		5 (18.52)	20 (74.07)	
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่ คล้ายคลึงกัน	5 (20.00)				7 (25.93)	6 (22.22)
ราคาเทียบเคียง			18 (72.00)			17 (62.96)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						
ราคาทุน	7 (28.00)					

ตารางที่ 11 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ
ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใน ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	นักบัญชี (25 คน)			ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (27 คน)		
	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)
1. ณ วันที่ซื้อ หรือได้มาซึ่งลูกกุ้ง						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	30 (38.96)	19 (24.68)	20 (25.97)	17 (62.96)	4 (14.81)	6 (22.22)
ราคาตลาดล่าสุด	19 (24.68)	58 (75.32)		5 (18.52)	11 (40.74)	7 (25.93)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่ คล้ายคลึงกัน			31 (40.26)		6 (22.22)	11 (40.74)
ราคาเทียบเคียง			26 (33.77)		6 (22.22)	
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						3 (11.11)
ราคาทุน	28 (36.36)			5 (18.52)		
2. การรับรู้มูลค่าระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	53 (68.83)	23 (29.87)		14 (51.85)		7 (25.93)
ราคาตลาดล่าสุด		54 (70.13)		6 (22.22)	8 (29.63)	
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่ คล้ายคลึงกัน			2 (2.60)		8 (29.63)	9 (33.33)
ราคาเทียบเคียง			75 (97.40)	7 (25.93)	11 (40.74)	
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						11 (40.74)
ราคาทุน	24 (31.17)					

ตารางที่ 11 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับ
ร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง (ต่อ)

ความน่าเชื่อถือของวิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใน ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	นักบัญชี (25 คน)			ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (27 คน)		
	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 1 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 2 จำนวน (ร้อยละ)	อันดับ 3 จำนวน (ร้อยละ)
3. ณ จุดขายกุ้งพร้อมบริโภครวม						
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	43 (55.85)	32 (41.56)		12 (44.44)	14 (51.85)	1 (3.70)
ราคาตลาดล่าสุด	29 (37.66)	44 (57.14)		13 (48.15)	11 (40.74)	3 (11.11)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่ คล้ายคลึงกัน		1 (1.30)			2 (7.41)	7 (25.93)
ราคาเทียบเคียง			77 (100.00)			16 (59.26)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)						
ราคาทุน	5 (6.49)			2 (7.41)		

ตารางที่ 12 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง

ความเป็นไปได้ที่กิจการจะใช้วิธีการกำหนดราคาที่เลือกไว้ ณ ช่วงเวลาต่างๆ	นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง จำนวน (ร้อยละ)	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
1. ณ วันที่ซื้อ หรือ ได้มาซึ่งพ่อแม่พันธุ์กุ้ง		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	11 (44.00)	6 (22.22)
ราคาตลาดล่าสุด	9 (37.50)	21 (100.00)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน	3 (33.33)	3 (20.00)
ราคาเทียบเคียง	11 (64.71)	
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน		4 (100.00)
2. การรับรู้พ่อแม่พันธุ์กุ้ง ณ วันสิ้นงวดบัญชี		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2 (10.00)	2 (8.33)
ราคาตลาดล่าสุด	1 (4.35)	8 (33.33)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน	1 (20.00)	9 (50.00)
ราคาเทียบเคียง		3 (20.00)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน	4 (33.33)	
3. การรับรู้ลูกกุ้งระหว่างอนุบาล ณ วันสิ้นงวดบัญชี		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2 (12.50)	4 (33.33)
ราคาตลาดล่าสุด		
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน		4 (16.00)
ราคาเทียบเคียง	3 (17.65)	6 (40.00)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน	17 (100.00)	19 (100.00)

ตารางที่ 12 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง (ต่อ)

ความเป็นไปได้ที่กิจการจะใช้วิธีการกำหนดราคาที่เลือกไว้ ณ ช่วงเวลาต่างๆ	นักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง จำนวน (ร้อยละ)	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
4. ณ จุดขายพ่อแม่พันธุ์กุ้ง / ลูกกุ้ง		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายค้ำลอง	1 (4.54)	11 (42.31)
ราคาตลาดล่าสุด		3 (12.00)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน	2 (40.00)	6 (46.15)
ราคาเทียบเคียง	11 (61.11)	3 (17.64)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน	7 (100.00)	

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 13 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความเป็นไปได้ในการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง

ความเป็นไปได้ที่กิจการจะใช้วิธีการกำหนดราคาที่เลือกไว้ ณ ช่วงเวลาต่างๆ	นักบัญชีในธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง จำนวน (ร้อยละ)	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
1. ณ วันที่ซื้อ หรือ ได้มาซึ่งลูกกุ้ง		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	13 (18.84)	12 (44.44)
ราคาตลาดล่าสุด	77 (100.00)	16 (69.57)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน	9 (29.03)	3 (17.65)
ราคาเทียบเคียง	3 (11.54)	1 (16.67)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน	28 (100.00)	5 (100.00)
2. การรับรู้ลูกกุ้งระหว่างเลี้ยง ณ วันสิ้นงวดบัญชี		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	3 (3.95)	2 (9.52)
ราคาตลาดล่าสุด	12 (22.22)	4 (28.57)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน		8 (47.06)
ราคาเทียบเคียง	16 (21.33)	14 (77.78)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		4 (36.36)
ราคาทุน	24 (100.00)	
3. ณ จุดขายกุ้งพร้อมบริโภค		
ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	8 (10.67)	15 (55.56)
ราคาตลาดล่าสุด	17 (23.29)	13 (48.15)
ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน		
ราคาเทียบเคียง	62 (80.52)	5 (31.25)
มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (กระแสเงินสดคิดลด)		
ราคาทุน	5 (100.00)	2 (100.00)

ตารางที่ 14 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งต่อ
ความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกึ่ง

ความสามารถที่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลได้	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง จำนวน (ร้อยละ)	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง จำนวน (ร้อยละ)
1. กิจการสามารถเปิดเผยยอดรวมรายการกำไรหรือ ขาดทุนสำหรับงวดบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจาก การรับรู้ครั้งแรก		
เปิดเผยได้	18 (72.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	7 (28.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
2. กิจการสามารถเปิดเผยยอดรวมของการเปลี่ยนแปลงใน มูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย สินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
3. กิจการสามารถเปิดเผยยอดรวมของรายการกำไรหรือ ขาดทุนสำหรับงวดบัญชีของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
4. กิจการสามารถเปิดเผยสินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวน หรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม คือ แยก เป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		

ตารางที่ 14 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจเพาะพันธุ์และเพาะเลี้ยงกุ้งต่อความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกุ้ง (ต่อ)

ความสามารถที่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลได้	นักบัญชีใน ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง จำนวน (ร้อยละ)	นักบัญชีใน ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง จำนวน (ร้อยละ)
5. กิจการสามารถเปิดเผยการวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือ การประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวดบัญชีและปริมาณผลผลิต สำหรับงวดบัญชี		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	12 (15.58)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		9 (11.69)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
6. กิจการสามารถเปิดเผยลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม		
เปิดเผยได้	21 (84.00)	12 (15.58)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	4 (16.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		9 (11.69)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
7. กิจการสามารถเปิดเผยสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มและของผลิตผลทางการเกษตรที่ได้เก็บเกี่ยวสำหรับงวดบัญชี และวัดมูลค่า ณ จุดเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	21 (84.00)	31 (40.26)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	4 (16.00)	46 (59.74)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
8. กิจการสามารถเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของผลิตผลทางการเกษตรที่ได้เก็บเกี่ยวระหว่างงวดบัญชีและวัดมูลค่า ณ จุดเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	21 (84.00)	31 (40.26)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	4 (16.00)	46 (59.74)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		

ตารางที่ 14 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งต่อความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกึ่ง (ต่อ)

ความสามารถที่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลได้	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง จำนวน (ร้อยละ)	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง จำนวน (ร้อยละ)
9. กิจการสามารถเปิดเผยข้อมูล โดยแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดบัญชีกับสิ้นงวดบัญชี		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
10. กิจการสามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาระผูกพันในสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	5 (20.00)	21 (27.27)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	17 (68.00)	56 (72.73)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า	3 (12.00)	
11. กิจการสามารถเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร		
เปิดเผยได้	13 (52.00)	31 (40.26)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล	12 (48.00)	46 (59.74)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		

ตารางที่ 14 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจแพะพันธุ์และแพะเลี้ยงกึ่งต่อความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกึ่ง (ต่อ)

ความสามารถที่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลได้	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะพันธุ์กึ่ง จำนวน (ร้อยละ)	นักบัญชีใน ธุรกิจแพะเลี้ยงกึ่ง จำนวน (ร้อยละ)
12. ณ วันสิ้นงวดบัญชี หากกิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถเปิดเผย		
1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
2. สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
3. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา		
4. อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา		
5. ราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) ณ วันต้นงวดบัญชี และวันสิ้นงวดบัญชี		
เปิดเผยได้	25 (100.00)	68 (88.31)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		9 (11.69)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		
13. หากกิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาต้นทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถเปิดเผยรายการกำไร หรือขาดทุนเนื่องจากการจำหน่ายสินทรัพย์และเปิดเผยรายการกระทบยอดจำนวนเงินของสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	25 (100.00)	77 (100.00)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		

ตารางที่ 14 ตารางแสดงความคิดเห็นของนักบัญชีในธุรกิจพะพันธุ์และพะเลี้ยงกึ่งต่อความสามารถในการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรในธุรกิจกึ่ง (ต่อ)

ความสามารถที่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลได้	นักบัญชีใน ธุรกิจพะพันธุ์กึ่ง จำนวน (ร้อยละ)	นักบัญชีใน ธุรกิจพะเลี้ยงกึ่ง จำนวน (ร้อยละ)
14. ในงวดบัญชีปัจจุบัน หากกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเคยวัดด้วยราคาทุน หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถเปิดเผยข้อมูลดังนี้ 1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ 2. เหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ 3. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง		
เปิดเผยได้	25 (100.00)	77 (100.00)
เปิดเผยไม่ได้ เพราะไม่มีข้อมูล		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะเป็นผลเสียต่อกิจการ		
เปิดเผยไม่ได้ เพราะผลที่ได้ไม่คุ้มค่า		

ตารางที่ 15 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง

ความคิดเห็นต่อประเด็นต่อไปนี้	นักบัญชี จำนวน (ร้อยละ)		ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	ธุรกิจเพาะเลี้ยงกุ้ง	
1. กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรได้เอง โดยไม่ต้องอบรมเพิ่มเติม			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
เห็นด้วย			
ไม่แน่ใจ	7 (28.00)	13 (16.88)	14 (51.85)
ไม่เห็นด้วย			10 (37.04)
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	18 (72.00)	64 (83.12)	3 (11.11)
2. กิจการสามารถรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยไม่ต้องรอให้มีการ เก็บเกี่ยวหรือขาย			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
เห็นด้วย		8 (10.39)	11 (40.74)
ไม่แน่ใจ	10 (40.00)	24 (31.17)	13 (48.15)
ไม่เห็นด้วย	8 (32.00)		3 (11.11)
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	7 (28.00)	45 (58.44)	
3. หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้ต้นทุนในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง	7 (28.00)	7 (9.09)	10 (9.09)
เห็นด้วย	10 (40.00)	27 (35.06)	11 (40.74)
ไม่แน่ใจ	8 (32.00)	43 (55.84)	6 (22.22)
ไม่เห็นด้วย			
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง			

ตารางที่ 15 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง (ต่อ)

ความคิดเห็นต่อประเด็นต่อไปนี้	นักบัญชี จำนวน (ร้อยละ)		ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	ธุรกิจเลี้ยงกุ้ง	
4. หากนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ จะทำให้รายได้ในงบการเงินของกิจการสูงขึ้น			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง			6 (22.22)
เห็นด้วย			14 (51.85)
ไม่แน่ใจ	8 (32.00)	54 (70.13)	2 (7.41)
ไม่เห็นด้วย	11 (44.00)	14 (18.18)	5 (18.52)
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	6 (24.00)	9 (11.69)	
5. มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนี้ควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปีขึ้นไป			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง			14 (51.85)
เห็นด้วย	21 (84.00)	53 (68.83)	8 (29.63)
ไม่แน่ใจ	4 (16.00)	24 (31.17)	5 (18.52)
ไม่เห็นด้วย			
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
6. กิจการควรมีการรับรู้รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิสำหรับงวดบัญชีทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม เปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวดบัญชี			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง	1 (4.00)	2 (2.60)	
เห็นด้วย	4 (16.00)	4 (5.19)	18 (66.67)
ไม่แน่ใจ	9 (36.00)	14 (18.18)	9 (33.33)
ไม่เห็นด้วย			
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	11 (44.00)	57 (74.03)	

ตารางที่ 15 ตารางเปรียบเทียบความคิดเห็นของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาประยุกต์ในธุรกิจกุ้ง (ต่อ)

ความคิดเห็นต่อประเด็นต่อไปนี้	นักบัญชี จำนวน (ร้อยละ)		ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน (ร้อยละ)
	ธุรกิจเพาะพันธุ์กุ้ง	ธุรกิจเลี้ยงกุ้ง	
7. กิจกรรมพร้อมที่จะใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ตั้งแต่ปี 2547 เป็นต้นไป			
เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
เห็นด้วย	1 (4.00)	4 (5.20)	10 (37.04)
ไม่แน่ใจ	6 (24.00)		7 (25.92)
ไม่เห็นด้วย		20 (25.97)	5 (18.52)
ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	18 (72.00)	53 (68.83)	5 (18.52)

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียน

นางสาววาลูกา ประสิทธิ์นาวา เกิดเมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2522 สถานที่เกิด จังหวัดตราด สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีปีการศึกษา 2543 โดยได้รับปริญญาบัณฑิต จากคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ระหว่างศึกษาได้เข้าฝึกงานที่บริษัท สยามออดิท จำกัด และได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญาโทที่คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งระหว่างศึกษาในระดับปริญญาโทที่คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้รับทุนผู้ช่วยสอน (Teacher Aid) ของภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย นอกจากนี้ได้เป็นผู้ช่วยวิจัยของคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในโครงการวิจัย รถโดยสารประจำทาง และได้เข้าเป็นพนักงานฝึกหัดงานที่ United Nations International Drug Control Programme Regional Centre for East Asia and the Pacific (UNDCP) ปัจจุบันทำงานเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ที่บริษัทดีลอยท์ ทูช โธมัทสு ไชยยศ จำกัด



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย