

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชี  
สำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย



นางสาวกุลวดี ลิ้มอุสันโน

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-4092-1

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

RECOGNITION AND MEASUREMENT ACCORDING TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING  
STANDARD NO. 41 ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL : THE SUITABILITY FOR  
APPLICATION IN OIL-PALM FARM BUSINESS IN THAILAND



Miss Kulwadee Lim-u-sanno

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

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

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-4092-1

หัวข้อวิทยานิพนธ์      การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS)  
ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับ  
ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

โดย                              นางสาวกุลวดี ลิ้มอุสันโน

สาขาวิชา                      การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษา              ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุภาพร เจริญเยี่ยม

---

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัย  
ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

..... คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ดนุชา คุณพนิชกิจ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ  
(อาจารย์ ดร. ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุภาพร เจริญเยี่ยม)

..... กรรมการ  
(คุณพิสนธิ จีติวัฒนา)

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กุลวดี ลิ้มอุสันโน : การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย. (RECOGNITION AND MEASUREMENT ACCORDING TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD NO. 41 ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL : THE SUITABILITY FOR APPLICATION IN OIL-PALM FARM BUSINESS IN THAILAND)  
 อ. ที่ปรึกษา : ผศ.ดร. สุภาพร เริงเยี่ยม, จำนวนหน้า 243 หน้า. ISBN 974-17-4092-1.

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย รวมทั้งศึกษาความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ เกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ รวมทั้งการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน

ผลการศึกษาพบว่า ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยส่วนใหญ่มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ด้วยราคาทุน (Cost) และมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเป็นค่าใช้จ่ายจากการตัดจำหน่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพและรายการขาดทุนจากการด้อยค่า ส่วนผลิตผลทางการเกษตรมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นผลขาดทุนในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน

นอกจากนี้ ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยมีความเหมาะสม ส่วนผู้สอบบัญชีและนักวิชาการส่วนใหญ่มีความคิดเห็นในเชิงไม่แน่ใจในประเด็นดังกล่าวสำหรับผลกระทบต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินเปรียบเทียบระหว่างวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” กับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” พบว่ารายได้จากการดำเนินงานสินทรัพย์ และอัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีค่าสูงกว่า ส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนในงบกระแสเงินสด อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัว และอัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีค่าต่ำกว่า

ภาควิชา	การบัญชี	ลายมือชื่อนิติ.....
สาขาวิชา	การบัญชี	ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ปีการศึกษา	2546	

## 448 21774 26 : MAJOR ACCOUNTING

KEYWORD : OIL PALM / ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL / IAS No. 41

KULWADEE LIM-U-SANNO : RECOGNITION AND MEASUREMENT ACCORDING TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD NO. 41 ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL : THE SUITABILITY FOR APPLICATION IN OIL-PALM FARM BUSINESS IN THAILAND.

THESIS ADVISOR: ASST. PROF. SUPHAPORN CHENIAM,D.B.A. 243 pp.ISBN 974-17-4092-1.

The purpose of this research is to study accounting practice concerning the recognition, measurement and recognition of change in value of biological assets and agricultural products of oil palm farm business in Thailand. In addition, this study survey the opinions of accountants of oil palm farm business, auditors, and academics on the suitability and the problems that may arise from using International Accounting Standard (IAS) No. 41 "The accounting for agricultural" in oil palm farm business in Thailand. This study also analyzes the effects of using IAS No. 41 on the financial statements and the analysis of financial statements in oil palm farm business in Thailand. This study uses the questionnaires to collect data from the accountants of oil palm farm businesses, auditors and academics, including depth interview with accounting managers of oil palm farm businesses.

The study found that most oil palm farm businesses in Thailand recognize and measure the biological assets (oil palm trees) and agricultural products (oil palm seeds and oil palm) in terms of their cost. The change in value of biological assets are recognized as expense for the amortization of accumulative cost and the impairment loss. The change in value of agricultural products are recognized when net realizable value (NRV) is lower than cost.

Furthermore, according to the opinions of most accountants of oil palm farm business in Thailand, using IAS No. 41 in the said business is appropriate. However, most of the auditors and academics are not sure about it. The comparative analysis of the effects on financial statements from the application of IAS No. 41 and Thai Accounting Standard (TAS) No. 32 "Property plant, and equipment" reveals that the income from operations, assets and profitability ratios according to IAS No. 41 are higher. On the other hands, cash flows from investment in the statement of cash flows, liquidity ratios and leverage ratios according to IAS No. 41 are lower.

Department	Accounting	Student's signature.....
Field of study	Accountancy	Advisor's signature.....
Academic year	2003	

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดีด้วยความอนุเคราะห์ของบุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุภาพร เชิงเอียด อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ที่กรุณาให้คำแนะนำอันมีค่าและเป็นแนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ตลอดจนตรวจแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ และให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จได้ด้วยดี และขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร. สุพล ดุรงค์วัฒนา และอาจารย์ ดร. อรุณี กำลัง ที่ให้คำปรึกษาทางด้านสถิติด้วยดีเสมอมา รวมทั้งขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ ดร. ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล ในฐานะประธานกรรมการ และคุณพิสนธิ ฐิติวัฒนา ผู้อำนวยการสำนักบัญชีกลาง เครือเบทาโกร กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ที่กรุณาตรวจแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น และขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชีทุกท่านที่ได้ให้โอกาสทางการศึกษาและประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้วิจัยจนกระทั่งสำเร็จการศึกษา

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณคุณอรุวรรณ อัศนียานนท์ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริษัท ทักษิณอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม (1993) จำกัด คุณจุนสุข แซ่เล้า ผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน) คุณณัฐพงศ์ ดัชนาภิรมย์ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริษัท ทรูเจริญปาล์มออยล์ จำกัด ที่ได้เสียสละเวลาให้ผู้วิจัยเข้าสัมภาษณ์และได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษา รวมทั้งขอกราบขอบพระคุณอาจารย์นิติมิตร รัตนดิลก ณ ภูเก็ต ผู้อำนวยการโรงเรียนกาญจนาภิเษกวิทยาลัยกระบี่ ที่ได้ให้ที่พักและอำนวยความสะดวกแก่ผู้วิจัยในการเดินทางไปเก็บรวบรวมข้อมูลสวนปาล์มน้ำมันในจังหวัดกระบี่

ท้ายนี้ผู้วิจัยใคร่ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ที่ได้ให้การสนับสนุนตลอดจนญาติพี่น้อง และเพื่อนๆ ที่ได้ให้กำลังใจอันเปี่ยมไปด้วยความรักและความเข้าใจในตัวของผู้วิจัยเสมอมา และเนื่องจากผู้วิจัยได้รับทุนตามโครงการผลิตและพัฒนาอาจารย์ สาขาวิชาการบัญชี ประจำปี พ.ศ. 2544 จากทบวงมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยจึงขอขอบพระคุณทบวงมหาวิทยาลัยมา ณ ที่นี้ด้วย

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ณ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	4
1.5 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
1.7 วิธีดำเนินการวิจัย.....	6
1.8 ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย.....	7
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	8
2.1 แนวคิดและทฤษฎี.....	8
2.1.1 แนวความคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับการเกษตร.....	8
2.1.2 แนวความคิดพื้นฐานการจัดการสินค้าเกษตรกรรม.....	8
2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	18
2.3 ลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	24
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	26
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	26
3.2 แหล่งที่มาของข้อมูล.....	27
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	28
3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	29
3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	32
3.6 เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น.....	36



## สารบัญ (ต่อ)

หน้า

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	38
4.1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของธุรกิจ สวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	38
4.2 ข้อมูลทางด้านการผลิตและทางด้านการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันใน ประเทศไทย.....	47
4.3 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	50
4.4 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจ สวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	61
4.5 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้ กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	121
4.6 การวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน จากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การ บัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	133
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ.....	172
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	173
5.1.1 ผลสรุปวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผล ทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานใน รูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน).....	173
5.1.2 ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐาน การบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการ เกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	173



## สารบัญ (ต่อ)

หน้า

5.1.3 ผลสรุปการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	174
5.1.4 ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชี สำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	174
5.1.5 ผลสรุปการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่อบการเงินและการ วิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวน ปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	176
5.2 ข้อจำกัดในการวิจัย.....	177
5.3 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป.....	179
รายการอ้างอิง.....	180
ภาคผนวก.....	185
ภาคผนวก ก.....	186
ภาคผนวก ข.....	204
ภาคผนวก ค.....	205
ภาคผนวก ง.....	225
ภาคผนวก จ.....	228
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	243

## สารบัญญัตราสาร

หน้า

ตารางที่ 2.1	การเปรียบเทียบการแบ่งแยกประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรตามแนวทางของ IASC, AICPA และ CICA.....	10
ตารางที่ 2.2	การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล.....	12
ตารางที่ 4.1	จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอาชีพ อายุ เพศ และประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี.....	40
ตารางที่ 4.2	จำนวนและร้อยละของประเภทของผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิตของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	41
ตารางที่ 4.3	จำนวนและร้อยละของประเภทและวัตถุประสงค์ที่ทำการผลิตสำหรับผลิตภัณฑ์ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	42
ตารางที่ 4.4	จำนวนและร้อยละของระยะเวลาเปิดดำเนินการกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	43
ตารางที่ 4.5	จำนวนและร้อยละของระยะเวลาเปิดดำเนินการกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยกรณีที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการตั้งแต่ 15 ปีขึ้นไป.....	43
ตารางที่ 4.6	จำนวนและร้อยละของโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	44
ตารางที่ 4.7	ค่าเฉลี่ยของโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	45
ตารางที่ 4.8	จำนวนและร้อยละของจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	46
ตารางที่ 4.9	จำนวนและร้อยละของจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	46
ตารางที่ 4.10	จำนวนและร้อยละของแหล่งผลิตต้นกล้าปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	47
ตารางที่ 4.11	จำนวนและร้อยละของแหล่งผลิตและการได้มาซึ่งต้นกล้าปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	48
ตารางที่ 4.12	จำนวนและร้อยละของประเภทของผลิตภัณฑ์ที่มีการจำหน่ายของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	49

## สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.13	จำนวนและร้อยละของตลาดที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์และเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งประเภทของผลิตภัณฑ์ที่มีการจำหน่ายในตลาดดังกล่าวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	49
ตารางที่ 4.14	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ครั้งแรกของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	50
ตารางที่ 4.15	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย....	51
ตารางที่ 4.16	จำนวนและร้อยละของการมีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	52
ตารางที่ 4.17	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	52
ตารางที่ 4.18	จำนวนและร้อยละของการมีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากหรือเมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	53
ตารางที่ 4.19	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปลูกต้นปาล์มน้ำมันซ่อมแซม ทดแทน หรือเพิ่มเติมของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	53
ตารางที่ 4.20	จำนวนและร้อยละของหลักเกณฑ์การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	54
ตารางที่ 4.21	จำนวนและร้อยละของเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	55
ตารางที่ 4.22	จำนวนและร้อยละของเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	55
ตารางที่ 4.23	จำนวนและร้อยละของนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ที่มีไว้เพื่อการจำหน่ายของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	56

## สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.24	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	57
ตารางที่ 4.25	จำนวนและร้อยละของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	57
ตารางที่ 4.26	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	58
ตารางที่ 4.27	จำนวนและร้อยละของนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	59
ตารางที่ 4.28	จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	60
ตารางที่ 4.29	จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ.....	63
ตารางที่ 4.30	จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน.....	64
ตารางที่ 4.31	จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี.....	65
ตารางที่ 4.32	จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของนักวิชาการ.....	66
ตารางที่ 4.33	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ.....	71
ตารางที่ 4.34	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ.....	72
ตารางที่ 4.35	การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ.....	74

## สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.36	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามอายุ.....	78
ตารางที่ 4.37	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบ แบบสอบถามจำแนกตามอายุ.....	79
ตารางที่ 4.38	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็น และการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบ แบบสอบถามเพศชายและเพศหญิง.....	84
ตารางที่ 4.39	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็น ของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี หรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี.....	90
ตารางที่ 4.40	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบ แบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับ งานด้านบัญชี.....	91
ตารางที่ 4.41	การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของ ผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือ เกี่ยวกับงานด้านบัญชี.....	93
ตารางที่ 4.42	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน ปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ.....	100
ตารางที่ 4.43	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของ ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544.....	106
ตารางที่ 4.44	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน ปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบ ระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544.....	107
ตารางที่ 4.45	การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของ ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544.....	109



## สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.46	การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของ ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำ ทั้งหมดของกิจการ.....	115
ตารางที่ 4.47	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน ปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมด ของกิจการ.....	116
ตารางที่ 4.48	การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจ สวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำ ทั้งหมดของกิจการ.....	118
ตารางที่ 4.49	สรุปปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ปัญหาจากการนำมาตรฐาน การบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย.....	130
ตารางที่ 4.50	ราคาจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545.....	145
ตารางที่ 4.51	ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545 ที่นำมาใช้ในการ สร้างสมการ.....	146
ตารางที่ 4.52	แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2546-2564 ของ บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จากการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression).....	149
ตารางที่ 4.53	การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะ ได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด.....	151
ตารางที่ 4.54	การเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายของสวนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546.....	158
ตารางที่ 4.55	การเปรียบเทียบรายการในงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546.....	163
ตารางที่ 4.56	การเปรียบเทียบรายการในงบดุล (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546.....	163

**สารบัญตาราง (ต่อ)**

หน้า

ตารางที่ 4.57 การเปรียบเทียบรายการในงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของบริษัท  
ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546.....164

ตารางที่ 4.58 การเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชี  
ตามมาตรฐานการบัญชีของไทย (TAS) และตามมาตรฐานการบัญชีระหว่าง  
ประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”.....171



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## สารบัญภาพ

หน้า

รูปที่ 3.1	แสดงรายละเอียดของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการวิจัย.....	31
รูปที่ 4.1	แผนภาพการกระจาย (Scatter Diagram) แสดงแนวโน้มของราคา ผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545.....	148



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เกษตรกรรมถือเป็นภาคการผลิตที่สำคัญยิ่งของประเทศไทยและนอกจากนั้นประเทศไทยยังนับได้ว่าเป็นประเทศเกษตรกรรมที่มีความอุดมสมบูรณ์ทำให้ประชากรของประเทศส่วนใหญ่ยังคงเป็นเกษตรกรที่ทำมาหาเลี้ยงชีพด้วยการทำกสิกรรม การปศุสัตว์ และการประมง ผลผลิตที่ได้นอกจากจะใช้เพื่อการบริโภคโดยตรงผลิตผลทางการเกษตรยังใช้เป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมการเกษตรต่างๆ ซึ่งถือได้ว่าเป็นอุตสาหกรรมที่มีความสำคัญกับภาคเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างยิ่ง โดยผลิตภัณฑ์หรือสินค้าจากอุตสาหกรรมการเกษตรล้วนแล้วแต่มีความสำคัญในการสร้างรายได้จากการค้าระหว่างประเทศในเวทีการค้าโลกนั้นย่อมหมายถึงเป็นการสร้างโอกาสในการประกอบอาชีพทางการเกษตรของเกษตรกรได้เพิ่มขึ้นอีกด้วย ทำให้ภาคเกษตรกรรมยังคงเป็นภาคการผลิตที่ช่วยให้เศรษฐกิจของประเทศไทยมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องและมีเสถียรภาพ

ปัจจุบันสำหรับภาคเกษตรกรรมของประเทศไทยหากกล่าวถึงพืชเศรษฐกิจที่สำคัญของภาคใต้นอกจากยางพาราแล้วนั้นก็คือ ปาล์มน้ำมัน โดยทั้งนี้ประเทศไทยถือได้ว่าเป็นประเทศหนึ่งของโลกที่มีศักยภาพในการผลิตปาล์มน้ำมันและน้ำมันปาล์ม รวมทั้งปาล์มน้ำมันยังจัดเป็นพืชน้ำมันที่มีความสำคัญทางยุทธศาสตร์ด้านความมั่นคงทางอาหารของประเทศไทยอีกด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากในปัจจุบันยังไม่มีพืชน้ำมันชนิดใดที่ให้น้ำมันสูงสุดต่อพื้นที่ที่เท่ากันเมื่อเทียบกับพืชน้ำมันชนิดอื่น และสามารถผลิตได้ปริมาณมากและเพียงพอกับความต้องการภายในประเทศซึ่งทำให้สามารถลดการนำเข้าน้ำมันปาล์มจากต่างประเทศได้ไม่ต่ำกว่าปีละ 7,000 ล้านบาท ซึ่งในประเทศไทยผลิตน้ำมันปาล์มดิบได้ประมาณปีละ 700,000-800,000 ตัน และมีการบริโภคภายในประเทศประมาณปีละ 600,000-700,000 ตัน (ชาย ไชรวิส และสุรจิตติ ศรีกุล, 2545: 6) นอกจากนั้นปาล์มน้ำมันยังมีต้นทุนในการผลิตต่ำเมื่อเทียบกับพืชน้ำมันชนิดอื่น มีความเสี่ยงต่อผลกระทบจากภัยธรรมชาติค่อนข้างน้อย และสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้นานประมาณ 20 ปี ปัจจุบันมีสินค้ามากมายหลายชนิดที่ผลิตจากน้ำมันปาล์ม เช่น น้ำมันปรุงอาหารเพื่อการบริโภค เนยเทียม เนยสด ขนมชนิดต่างๆ ผงซักฟอก สบู่ เทียนไข นมข้นหวาน สี ยาปฏิชีวนะ เครื่องสำอาง รวมทั้งสินค้าอุตสาหกรรมต่อเนื่องอื่นๆ อีกจำนวนมาก ซึ่งนอกจากจะใช้เพื่อการบริโภคภายในประเทศแล้วยังสามารถส่งออกทำรายได้ให้กับประเทศปีละไม่ต่ำกว่า 70,000 ล้านบาท (ธีระ เอกสมทราเมษฐ์, 2545: 1)

ปัจจุบันอาชีพการเพาะปลูกปาล์มน้ำมันในประเทศไทยได้มีการขยายตัวไปในวงกว้างขึ้น โดยจะเห็นได้จากพื้นที่การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันในประเทศไทยมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นคือ ในปีการเพาะปลูก 2545 มีพื้นที่ปลูกปาล์มน้ำมันที่ให้ผลผลิตแล้วจำนวน 1.526 ล้านไร่ เพิ่มขึ้นจากปีการเพาะปลูกก่อนหน้าคือ ในปีการเพาะปลูก 2544 ซึ่งมีจำนวน 1.456 ล้านไร่ ประมาณร้อยละ 4.8 (ศูนย์สารสนเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2545: 13) และจากเดิมที่มีการเพาะปลูกโดยเกษตรกรรายย่อยในพื้นที่เพียงไม่กี่ไร่แต่ในปัจจุบันกลับมีภาคเอกชน รวมทั้งนักลงทุนทั้งจากในและนอกประเทศหันมาให้ความสนใจกับการทำธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยกันมากขึ้นและมีการขยายรูปแบบการดำเนินงานจากกิจการเจ้าของคนเดียวไปเป็นห้างหุ้นส่วน จำกัด บริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) มากยิ่งขึ้น รวมทั้งในอนาคตคาดว่าจะมีแนวโน้มค่อนข้างสูงที่บริษัท จำกัด หลายแห่งจะมีการพัฒนาตนเองเข้าสู่การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อเป็นการดึงดูดนักลงทุนในตลาดทุนต่อไป

สำหรับในแง่ของการบัญชีในประเทศไทยปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับใดที่ออกมารองรับธุรกิจทางการเกษตรโดยเฉพาะ จึงทำให้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยยังขาดหลักเกณฑ์ในการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งจะส่งผลทำให้ข้อมูลทางการบัญชีและรายงานทางการเงินของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันไม่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล ไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ และไม่สามารถนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องซึ่งจะเป็นผลเสียต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจลงทุนหรือการให้สินเชื่อของผู้ลงทุนหรือผู้ให้กู้ยืมต่อไป ซึ่งจากผลกระทบต่อการบัญชีสำหรับธุรกิจทางการเกษตรดังกล่าวข้างต้นทำให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรและได้ทำการยกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรขึ้น โดยมีเนื้อหาและสาระสำคัญเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

ดังนั้นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงต้องการที่จะศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) ทั้งนี้เนื่องมาจากหากมีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทยแล้ว ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) จำเป็นที่จะต้องมีการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวด้วยเช่นเดียวกัน ทำให้ควรที่จะทำการศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับ

ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันข้างต้น โดยจะศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งในที่นี้คือ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลิตผลทางการเกษตรซึ่งในที่นี้คือเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน รวมทั้งความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และผู้สอบบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน รวมทั้งนักวิชาการซึ่งเป็นอาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยต่างๆ ในประเทศไทยเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากหากมีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทยแล้ว จะมีผลกระทบต่อกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ ซึ่งกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการถือได้ว่าเป็นกลุ่มของผู้ใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวแตกต่างกันไป โดยผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและผู้สอบบัญชีถือได้ว่าเป็นกลุ่มที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไปปฏิบัติ กล่าวคือผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจำเป็นต้องนำไปใช้เป็นแนวทางในการจัดทำงบการเงิน ส่วนผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่วนนักวิชาการนั้นถึงแม้จะเป็นกลุ่มที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไปปฏิบัติแต่จะเป็นกลุ่มที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านวิชาการบัญชีและจำเป็นต้องเรียนรู้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อนำไปปรับเปลี่ยนแนวทางในการสอนและตำราประกอบการสอนต่างๆ ซึ่งความคิดเห็นของบุคคลทั้งสามกลุ่มดังกล่าวจึงน่าที่จะมีความแตกต่างกันตามวัตถุประสงค์ในการใช้ ดังนั้นจึงควรที่จะทำการศึกษาความคิดเห็นของบุคคลทั้งสามกลุ่มดังกล่าวเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย นอกจากนี้จะศึกษาถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยอีกด้วย

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- 1) ศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน)

- 2) ศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย
- 3) วิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน)

### 1.3 สมมติฐานของการวิจัย

#### สมมติฐานของการวิจัยมีดังต่อไปนี้

- 1) ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยแตกต่างกัน
- 2) ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยแตกต่างกัน
- 3) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยแตกต่างกัน

### 1.4 ขอบเขตของการวิจัย

#### การดำเนินการวิจัยครั้งนี้มีขอบเขตของการศึกษาดังต่อไปนี้

- 1) ศึกษาเฉพาะธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และผู้สอบบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) รวมทั้งนักวิชาการซึ่งเป็นอาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชีของมหาวิทยาลัยต่างๆ ในประเทศไทย



- 2) ศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย
- 3) ศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย
- 4) วิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่อการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

### 1.5 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

กิจกรรมทางการเกษตร (Agricultural Activity) หมายถึง การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรเพื่อการขายหรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ

ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (Agricultural Produce) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ

สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets) หมายถึง สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต

การแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market) หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้

- ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน
- ข) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ
- ค) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน

ปาล์มน้ำมัน (Oil Palm) หมายถึง ผลปาล์มที่เกษตรกรตัดขายมี 2 ลักษณะ คือ ผลปาล์มทะลายและผลปาล์มร่วง (พัชรเกตุ อุดมสุขธรรม, 2543: 9)

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัยมีดังต่อไปนี้

- 1) เพื่อเป็นแนวทางสำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) สำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”
- 2) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย
- 3) เพื่อเป็นแนวทางสำหรับสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในการที่จะพิจารณานำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้ในประเทศไทยต่อไป

## 1.7 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยมีวิธีดำเนินการวิจัยดังต่อไปนี้

- 1) ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างทางด้านการผลิต การตลาด วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย รวมทั้งรายละเอียดข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” เพื่อนำมาใช้ในการสร้างแบบสอบถาม
- 2) ออกแบบแบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3) เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้จัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ
- 4) วิเคราะห์ข้อมูลความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่าง



- ประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยใช้วิธีการทดสอบสมมติฐานทางสถิติ
- 5) สรุปข้อมูลความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหามาจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย
  - 6) วิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

### 1.8 ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

รายงานผลการวิจัยฉบับนี้มีลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัยดังต่อไปนี้

บทที่ 1 บทนำ กล่าวถึง ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ของการวิจัย สมมติฐานของการวิจัย ขอบเขตของการวิจัย คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ วิธีดำเนินการวิจัย และลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิจัย

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง กล่าวถึง แนวคิดและทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย กล่าวถึง ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง แหล่งที่มาของข้อมูล เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล และเกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล กล่าวถึง ผลการวิจัยที่ได้รับเกี่ยวกับข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ข้อมูลทางด้านการผลิต การตลาด และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย รวมทั้งความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ กล่าวถึง สรุปผลการวิจัย ข้อจำกัดในการวิจัย และข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

2.1.1 แนวความคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับการเกษตร (แพรว กิระสุนทรพงษ์, 2545: 25-26)

เนื่องจากในอดีตการประกอบธุรกิจทางการเกษตรมักจะมีการดำเนินการในรูปแบบกิจการเจ้าของคนเดียว ดังนั้นวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้จึงมักจะเป็นไปในรูปแบบที่ไม่ยุ่งยากและมักจะมีผลสอดคล้องกับหลักปฏิบัติทางภาษีอากรของกรมสรรพากรกล่าวคือ จะยึดหลักเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ซึ่งจะเป็นการง่ายต่อการปฏิบัติ โดยทำการบันทึกบัญชีเฉพาะเงินสดรับและเงินสดจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาการปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์ ตั้งแต่เริ่มแรกจนกระทั่งมีการขายผลผลิตทางการเกษตรดังกล่าวออกไป ต่อมาเมื่อการบัญชีเริ่มมีการพัฒนามากยิ่งขึ้นจึงเริ่มมีการกำหนดราคาสินค้าคงเหลือของธุรกิจทางการเกษตร โดยการนำราคาขายของผลผลิตทางการเกษตรแต่ละชนิดมาหักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างการขายผลผลิตดังกล่าวซึ่งวิธีการนี้เรียกว่า วิธีราคาขายของผลิตภัณฑ์ (Farm Price Method) หลังจากนั้นธุรกิจทางการเกษตรได้เริ่มมีลักษณะของการรวมตัวกันในรูปแบบของห้างหุ้นส่วน จำกัด บริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) มากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังมีความหลากหลายของผลผลิตทางการเกษตรและมีปริมาณการผลิตผลผลิตทางการเกษตรเป็นจำนวนมากประกอบกับความจำเป็นในการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกเริ่มมีมากขึ้น จึงได้มีการหันไปให้ความสนใจกับการบันทึกส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนของผลผลิตทางการเกษตรมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการตีราคาสินค้าคงเหลือและการคำนวณต้นทุนขายของผลผลิตทางการเกษตรแต่ละชนิดให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ทำให้เกิดการจำแนกต้นทุนออกเป็นต้นทุนผลิตภัณฑ์ (Product Cost) ซึ่งวิธีการนี้เรียกว่า วิธีราคาขายต่อหน่วยของผลิตภัณฑ์ (Unit Price Method) และการปฏิบัติทางการบัญชีในระยะหลังมักจะใช้วิธีการดังกล่าวเป็นส่วนใหญ่

2.1.2 แนวความคิดพื้นฐานการจัดการสินค้าเกษตรกรรม (แพรว กิระสุนทรพงษ์, 2545: 26-27)

สินค้าเกษตรกรรมสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) ขายทันทีที่ได้จากแม่พันธุ์ เช่น เมล็ดพันธุ์พืช ลูกสุกร ไข่ไก่ เป็นต้น ซึ่งต้นทุนผลิตภัณฑ์ดังกล่าวควรมีการรวมต้นทุนค่าเสื่อมพันธุ์ของพ่อ-แม่พันธุ์ซึ่งจะได้จากการประมาณผลผลิตที่จะเกิดขึ้นทั้งหมดของแม่พันธุ์นั้นๆ และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการเกิดของผลผลิตนั้นๆ จนกระทั่งมีการขายผลผลิตดังกล่าวออกไป

- 2) ขายเมื่อเลี้ยงดูไปสักกระยะหนึ่ง เช่น ซื้อลูกสุกรมาเลี้ยงจนกระทั่งสามารถขายเป็นสุกรขุนได้ การสะสมของต้นทุนผลิตภัณฑ์ดังกล่าวจะประกอบด้วยต้นทุนของลูกสุกรและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการเลี้ยงดูจนกระทั่งสามารถขายได้
- 3) เลี้ยงเพื่อเป็นพ่อ-แม่พันธุ์ เช่น ในกรณีที่ผลผลิตตามข้อ 2 สามารถนำไปใช้เป็นพ่อ-แม่พันธุ์ได้ และกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะทำการเลี้ยงเพื่อขายแต่เลี้ยงเพื่อการให้ผลผลิต จะต้องมีการโอนจากสินค้ำคงเหลือเป็นสินทรัพย์ถาวรของกิจการและการบันทึกบัญชีต้นทุนจะต้องทำการสะสมค่าใช้จ่ายไปเรื่อยๆ จนกระทั่งมีการโอนดังกล่าว

สำหรับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทยปัจจุบันยังไม่มีข้อกำหนดเป็นมาตรฐานเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินขึ้นโดยเฉพาะ ทำให้ธุรกิจดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร รวมทั้งการรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว และสำหรับในต่างประเทศซึ่งแต่ละประเทศจะมีการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศของตนขึ้นแตกต่างกัน ซึ่งในที่นี้วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์ และคณะ (2542) ได้ศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของ IASC, AICPA และ CICA พบว่าแต่ละสถาบันวิชาชีพมีการแบ่งแยกประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรแตกต่างกันไปตามแนวทางที่แต่ละสถาบันวิชาชีพเห็นว่ามีเหมาะสม ซึ่งสามารถสรุปเป็นตารางเปรียบเทียบได้ดังต่อไปนี้

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.1 การเปรียบเทียบการแบ่งแยกประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรตามแนวทางของ IASC, AICPA และ CICA

IASC	AICPA และ CICA
<p><b>1. สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)</b></p> <p>1.1สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว (Immature)</li> <li>● พร้อมเก็บเกี่ยว (Mature)</li> </ul> <p>1.2 สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค(Consumable)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว (Immature)</li> <li>● พร้อมเก็บเกี่ยว (Mature)</li> </ul>	<p><b>1. สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)</b></p> <p>1.1 สินค้ำคงเหลือ (Inventories)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สัตว์และพืชที่ยังไม่โตเต็มที่ (Developing Animals and Growing Crops)</li> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตที่มีวงจรชีวิตสั้น (Short-run Production Cycle Productive Assets)</li> </ul> <p>1.2 สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต(Productive Assets / Fixed Assets)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สวนผลไม้ (Orchards and Vineyards)</li> <li>● ไม้ยืนต้นอายุปานกลาง (Intermediate-life Plants)</li> <li>● สัตว์พ่อ-แม่พันธุ์และสัตว์เพื่อผลผลิต (Breeding and Production Animals) <ul style="list-style-type: none"> <li>- สัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อเป็นพ่อ-แม่พันธุ์ (Breeding Animals)</li> <li>- สัตว์เพื่อผลผลิต (Production Animals)</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>2. ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce)</b></p>	<p><b>2. ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวจากพืชและสัตว์ (Harvested Product Held for Sale)</b></p>

จากตารางดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการแบ่งแยกประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของ AICPA และ CICA แตกต่างจาก IASC กล่าวคือ สินทรัพย์ชีวภาพตาม IASC ไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แต่ในส่วนของ AICPA และ CICA มีการแบ่งแยกประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน (สินค้าคงเหลือ) และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต)

นอกจากนี้แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาลของแต่ละสถาบันวิชาชีพดังกล่าวจะมีความแตกต่างกันด้วย ดังแสดงในตารางที่ 2.2 โดยในที่นี้จะทำการสรุปเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรของแต่ละสถาบันวิชาชีพซึ่งประกอบด้วย

TASC : The Thailand Accounting Standards Committee

AICPA : The American Institute of Certified Public Accountants

CICA : The Canadian Institute of Chartered Accountants

IASC : The International Accounting Standards Committee

โดยประเด็นหลักทางการบัญชีที่นำมาใช้ในการเปรียบเทียบดังกล่าวประกอบด้วย

1. การรับรู้รายการ (Recognition)
2. การวัดมูลค่า (Measurement)
3. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Changes in Value)
4. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (Disclosure)

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASC
<b>สินทรัพย์ชีวภาพ</b> 1. การรับรู้รายการ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต</li> <li>2. วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต</li> <li>2. ควบคุมได้</li> <li>3. เป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต</li> <li>2. วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ</li> <li>3. ควบคุมได้และเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต</li> </ol>
2. การวัดมูลค่า	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า</li> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด</li> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า</li> </ul>	มูลค่ายุติธรรม
3. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย เมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย เมื่อราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนหรือเมื่อแสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</li> </ul>	รับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม



ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ต่อ)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASB
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>เมื่อตัดค่าเสื่อมราคาและเกิดการด้อยค่า</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>เมื่อตัดค่าเสื่อมราคาและเกิดการด้อยค่า</p>	
<p>4. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน</p>	<p><u>งบดุล</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย</li> </ul> <p>แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้ำคงเหลือ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>แสดงเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย</li> </ul> <p>มูลค่าที่ลดลงจากการแสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งต่ำกว่าราคาทุน</p>	<p><u>งบดุล</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย</li> </ul> <p>แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้ำคงเหลือ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>AICPA แสดงเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>CICA แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</p> <p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย</li> </ul> <p>มูลค่าที่เพิ่มขึ้น (ลดลง) จากการแสดงด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</p>	<p><u>งบดุล</u></p> <p>แสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วน ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</p> <p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● แสดงรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก</li> </ul>



ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ต่อ)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASB
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>การตัดค่าเสื่อมราคาและการด้อยค่า</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย</li> <li>- วิธีการตีราคาและวิธีที่ใช้คำนวณราคา</li> <li>ทุน</li> <li>- ราคาตามบัญชีแต่ละประเภทและ</li> <li>ราคาตามบัญชีรวม</li> <li>- ราคาตามบัญชีรวมที่แสดงในราคา</li> <li>มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</li> <li>- ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพที่</li> <li>ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> </ul> <p>การตัดค่าเสื่อมราคาและการด้อยค่า</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ข้อสมมติฐานที่ใช้ ระยะเวลา อัตรา</li> <li>คิดลด และการด้อยค่าเมื่อมีการประเมิน</li> <li>มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะ</li> <li>จะได้รับ</li> <li>- ชื่อผู้ประเมินราคาอิสระและข้อ</li> <li>สมมติฐานที่ใช้</li> <li>- จำนวนเงินตามประเภท ค่าเสื่อมราคา</li> <li>สะสม อายุการให้ผลผลิต และวิธีคิด</li> <li>ค่าเสื่อมราคา</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● แสดงรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิด</li> </ul> <p>จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม</p> <p>โดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทาง</p> <p>ด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- รายละเอียดลักษณะกิจกรรมที่</li> <li>เกี่ยวข้อง การวัดมูลค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน ณ</li> <li>วันปลายงวด วิธีใช้และสมมติฐานที่</li> <li>กำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์</li> <li>ชีวภาพแต่ละกลุ่ม</li> <li>- ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ</li> <li>ที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สิน</li> <li>- จำนวนเงินภาวะผูกพันที่เกิดจากการ</li> <li>พัฒนาหรือจัดหาสินทรัพย์ชีวภาพ</li> <li>- กระทบยอดมูลค่าต้นงวดและปลายงวด</li> </ul>

ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ต่อ)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASC
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต</li> <li>- เกณฑ์การวัดมูลค่า วิธีคิดค่าเสื่อมราคา และอายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการแสดงมูลค่า</li> <li>- วิธีการได้มาซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</li> <li>- องค์ประกอบของราคาทุน</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ลักษณะเหตุการณ์และจำนวนเงินที่กิจกรรมทางการเกษตรต้องเผชิญกับความเสียหาย</li> </ul>
<b>ผลิตผลทางการเกษตร</b>			
1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	ราคาทุน ณ วันเก็บเกี่ยวและราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า ณ ทุกวันที่ในงบการเงิน	ราคาทุน ณ วันเก็บเกี่ยวและราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด ณ ทุกวันที่ในงบการเงิน	มูลค่ายุติธรรม ณ วันเก็บเกี่ยวและถือเป็นต้นทุนสำหรับการวัดมูลค่าครั้งต่อไป ด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า
2. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนและรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายเมื่อตีราคาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน
4. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	<u>งบดุล</u> แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้างเหลือ	<u>งบดุล</u> แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้างเหลือ	<u>งบดุล</u> แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้างเหลือ

ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ต่อ)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASB
	<p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <p>แสดงเป็นรายการขาดทุนเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- วิธีการตีราคาและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน</li> <li>- ราคาตามบัญชีแต่ละประเภทและราคาตามบัญชีรวม</li> <li>- ราคาตามบัญชีรวมที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</li> <li>- ราคาตามบัญชีของผลิตผลทางการเกษตรที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน</li> </ul>	<p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <p>แสดงเป็นรายการขาดทุนเมื่อราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน และกำไรหรือขาดทุนเมื่อตีราคาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- นโยบายการตีราคาและวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาทุน</li> <li>- วิธีการได้มาซึ่งมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</li> <li>- ราคาทุนรวมและราคาตลาดรวม และระบุว่าราคาใดใช้แสดงในงบการเงิน</li> <li>- ราคาตามบัญชีของผลิตผลทางการเกษตรที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน</li> </ul>	<p><u>งบกำไรขาดทุน</u></p> <p>แสดงเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก</p> <p><u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ยอดรวมรายการกำไรหรือขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรก</li> <li>- การวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงินหรือการประมาณปริมาณทางกายภาพ</li> <li>- วิธีใช้และสมมติฐานในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม</li> <li>- มูลค่ายุติธรรมของผลิตผลทางการเกษตรซึ่งได้เก็บเกี่ยวสำหรับงวด</li> </ul>

ตารางที่ 2.2 การเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ต่อ)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	TASC	AICPA และ CICA	IASC
<b>เงินอุดหนุนจากรัฐบาล</b> 1. การรับรู้รายการ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● รับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดระยะเวลาที่มีความเชื่อมั่นว่าจะปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้นได้</li> <li>● รับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการบันทึกเป็นรายการค้างรับแล้ว</li> </ul>	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>● แบบไม่มีเงื่อนไขรับรู้เป็นรายได้เมื่อถือเป็นลูกหนี้แล้ว</li> <li>● แบบมีเงื่อนไขรับรู้เป็นรายได้เมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้นแล้ว</li> </ul>
2. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	<u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- นโยบายบัญชีของเงินอุดหนุนจากรัฐบาล</li> <li>- ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และความช่วยเหลืออื่นๆ</li> <li>- เงื่อนไขที่ยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์อื่นๆ</li> </ul>	-	<u>หมายเหตุประกอบงบการเงิน</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาล</li> <li>- เงื่อนไขต่างๆ ที่ยังไม่ได้ปฏิบัติและภาวะอื่นๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น</li> <li>- ระดับของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่คาดว่าจะลดลงอย่างมีนัยสำคัญ</li> </ul>

จากแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาลของ TASC, AICPA, CICA และ IASC ในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินดังที่ได้แสดงไปแล้วในตารางที่ 2.2 สามารถสรุปได้ว่าสำหรับแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของ TASC, AICPA และ CICA จะมีความคล้ายคลึงกันคือ ยึดหลักการราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) ส่วน IASC ยึดหลักการราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost Method) หรือมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) นั้นเอง

สำหรับการวิจัยในครั้งนี้จะศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยจะศึกษาเฉพาะวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีของ TASC และ IASC เท่านั้น

## 2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ปัจจุบันเนื่องจากธุรกิจทางการเกษตรในหลายประเทศทั่วโลกได้กลายมาเป็นอุตสาหกรรมทางการเกษตรที่มีขนาดใหญ่ขึ้น ทำให้มีการเล็งเห็นถึงความสำคัญของการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจดังกล่าว รวมทั้งการพยายามที่จะกำหนดให้มีลักษณะของการเป็นมาตรฐานสากลซึ่งสามารถนำไปปรับใช้ได้ด้วยธุรกิจทางการเกษตรในทุกประเทศทั่วโลกอีกด้วย ดังนั้นจากเหตุผลดังกล่าวทำให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (The International Accounting Standards Committee: IASC) ซึ่งประกอบด้วยตัวแทน 16 คน จาก 13 ประเทศทั่วโลก รวมทั้งตัวแทนจากอีก 3 สถาบันคือ สถาบันสมาคมการลงทุนระหว่างประเทศ (The International Council of Investment Associations), สมาคมสถาบันบริหารทางการเงินระหว่างประเทศ (The International Association of Financial Executive Institutes) และสภาบริษัทผู้ถือหุ้นใหญ่ของอุตสาหกรรมในสวิสเซอร์แลนด์ (The Federation of Swiss Industrial Holding Companies) ได้จัดให้มีการประชุมขึ้นครั้งแรกที่ประเทศสหรัฐอเมริกาในปี 1992 และได้มีการเผยแพร่ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีเกษตร (Draft Statement of Principles หรือ DSOP: Agriculture) ในปี 1997 (Accounting for Agriculture--IASC Proposals, 1997: 81) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะปรับปรุงการบัญชีสำหรับกิจกรรมทางการเกษตรโดยมีข้อเสนอให้ใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) กับสินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets) ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce) และที่ดินเพื่อการเกษตร

(Agricultural Land) หลังจากนั้นได้จัดให้มีการประชุมขึ้นอีกที่กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. ในระหว่างวันที่ 16-19 มีนาคม 1999 โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศส่วนใหญ่เห็นว่าการธุรกิจทางการเกษตรถือเป็นโครงสร้างหลักที่สำคัญทางเศรษฐกิจของสหรัฐอเมริกา แม้ว่าธุรกิจในส่วนนี้จะส่งผลกระทบต่อตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาค่อนข้างน้อยก็ตาม ส่วนผลการประชุมสรุปได้ว่าคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศส่วนใหญ่เห็นด้วยให้มีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรในงบการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม (International Accounting Standards Committee Board Holds First Open Meeting, 1999: 12) หลังจากนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้มีการพิจารณาออกร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีเกษตร ฉบับที่ 65 (Exposure Draft E65: Agriculture) ในเดือนกรกฎาคม 1999 โดยมีข้อเสนอว่าควรมีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ส่วนผลิตผลทางการเกษตรควรมีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยว และสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพให้มีการรายงานเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด (Fair Value Accounting for Agriculture, 1999: 48) และมีการออกเป็นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” (International Accounting Standard หรือ IAS 41: Agricultural) เมื่อเดือนธันวาคม 2000 โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2003 เป็นต้นไป โดยธุรกิจจะมีทางเลือกในการปรับราคาตามบัญชีก่อนหน้าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรคือ ปรับผ่านบัญชีกำไรสะสมหรือปรับโดยตรงไปยังกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด (Accounting for Life, 1999: 72) ส่วนทางด้านมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกมารองรับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) ได้จัดทำคำแถลงการณ์ (Statement of Position: SOP) ซึ่งมีชื่อเรียกว่า การบัญชีโดยผู้ผลิตทางการเกษตรและสหกรณ์ (Accounting by Agricultural Producers and Cooperatives) (Sneed, Nikon and Grossman, 1983: 47-53) หลังจากนั้นหลายประเทศที่หันมาให้ความสนใจกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรกันมากขึ้นโดยเฉพาะประเทศที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตรเป็นสำคัญ เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ซึ่งเศรษฐกิจของประเทศส่วนใหญ่อาศัยการเกษตรเป็นหลัก และในปัจจุบันมีการนำ IAS 41 มาใช้เป็นส่วนหนึ่งของหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปของนิวซีแลนด์ (New Zealand GAAP) แล้ว (Russell-Green, 2000: 27-29) ซึ่งวิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูริย์ และคณะ (2542) ได้ศึกษาพบว่าในปัจจุบันประเทศนิวซีแลนด์กำหนดให้มีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น สัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อผลผลิตและผลิตผลทางการเกษตรที่อยู่ในรูปสินค้าคงเหลือด้วยราคาตลาด เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลียซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของออสเตรเลีย



(The Australian Accounting Standards Board: AASB) ได้ตัดสินใจให้มีการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ โดยกำหนดให้มีการนำมูลค่ายุติธรรมมาใช้ในส่วนของการเกษตร และมีมาตรฐานการบัญชีของออสเตรเลีย ฉบับที่ 1034 เรื่อง “การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ให้อำเนิดได้เองและสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นใหม่” (Australian Accounting Standard หรือ AAS 1034: Accounting for All Self-generating and Regenerating Assets) ออกมารองรับ (Ravlic, 2000: 26-27) โดยในปัจจุบันประเทศออสเตรเลียกำหนดให้มีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนหรือราคาตลาด ส่วนผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรกำหนดให้มีการวัดมูลค่าโดยยึดถือราคาตลาดหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือต้นทุนการผลิต

สำหรับประเทศไทยได้ให้ความสนใจกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเช่นเดียวกัน โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการเกษตรซึ่งเป็นอาชีพหลักที่สำคัญของประชากรส่วนใหญ่ของประเทศ รวมทั้งในปัจจุบันมีบริษัทจำนวนมากที่เข้ามาประกอบธุรกิจทางการเกษตรและยังขาดแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานสากล อีกทั้งการวัดผลการดำเนินงานสำหรับกิจกรรมทางการเกษตรของธุรกิจดังกล่าวในปัจจุบันโดยใช้มูลค่าต้นทุนทำให้ไม่สามารถวัดมูลค่าเชิงเศรษฐกิจของกิจการได้อย่างแท้จริง ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจึงได้ทำการยกร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ขึ้น โดยทั้งนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” โดยมีเนื้อหาและสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

สำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทยจากการศึกษาของวิศิษฐ์ วัชรลภาไพฑูรย์ และคณะ (2542) ซึ่งได้ศึกษาเพื่อนำเสนอแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในอุตสาหกรรมเกษตรที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของธุรกิจในประเทศไทย พบว่าการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรของธุรกิจทางการเกษตรทั้งหมดในประเทศไทยยึดวิธีราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) ตัวอย่างเช่นจากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของบริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน) โดยทำการสำรวจจากนโยบายบัญชีในส่วนของการเงินของบริษัทแล้ว พบว่าบริษัทมีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพคือ ต้นปาล์มน้ำมันด้วยต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันซึ่งจะทำการตัดจำหน่ายตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน (25 ปี) หรือตามอายุของสิทธิการใช้ประโยชน์ที่ดินป่าสงวนที่เหลืออยู่แล้วแต่อย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า ส่วนผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรคือ ผลปาล์มน้ำมันมีการวัดมูลค่าด้วยราคาทุนถัวเฉลี่ย กล่าวโดยสรุปคือ ส่วนใหญ่ธุรกิจพืชสวน เช่น มะม่วง ทุเรียน มังคุด ลิ้นจี่ ลำไย ปาล์มน้ำมัน เป็นต้น รวมทั้งธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิต เช่น โคนม ไก่ไข่ เป็นต้น มีการบันทึกรายจ่ายต่างๆ สะสมเป็นต้นทุนรอตัดจ่ายและเริ่มทำการตัดจ่ายเมื่อให้



ผลผลิตตามอายุของผลิตผลที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว ส่วนธุรกิจพืชไร่ต่างๆ เช่น ข้าวโพด สับปะรด ข้าว เป็นต้น รวมทั้งธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อสัตว์ เช่น โคเนื้อ ไก่เนื้อ เป็ด หมู เป็นต้น มีการบันทึกรายจ่ายต่างๆ สะสมเป็นต้นทุนและตัดจ่ายทั้งหมดเมื่อมีการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายออกไป และจากการศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจต่างๆ ของธุรกิจทางด้านเกษตรในประเทศไทยประกอบไปด้วยแล้ว จะเห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการเกษตรตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มีความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและเหมาะสมกับการนำมาใช้สำหรับธุรกิจในประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของจันทร์จิรา ชวชาติ (2544) ซึ่งได้ศึกษาเพื่อเสนอแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการปลูกสร้างสวนป่า พบว่าสวนป่าสักแม่หอพระมีการเลือกใช้แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยโดยใช้วิธีราคาทุนในอดีตกล่าวคือ ตลอดระยะเวลาที่ทำการปลูกสร้างสวนป่าจะบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาเป็นต้นทุนสะสม และเมื่อมีการตัดสางจะทำการตัดจ่ายจากบัญชีต้นสักเป็นต้นทุนของไม้สักก่อนต่อไป ซึ่งจะมีผลทำให้สินทรัพย์ชีวภาพคือ ต้นสักและผลิตผลทางการเกษตรคือ ไม้สักก่อนซึ่งถือเป็นสินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าที่ต่ำไปในงบดุล ส่วนในงบกำไรขาดทุนจะไม่มีกรรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชีที่ต้นสักมีการเจริญเติบโต ซึ่งงานวิจัยนี้ได้เสนอแนะให้กิจการปลูกสร้างสวนป่าหันมาใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” เช่นเดียวกัน โดยสินทรัพย์ชีวภาพคือ ต้นสักควรมีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ ทุกวันที่ในงบการเงินเพื่อแสดงให้เห็นถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของกระแสไหลเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ ส่วนผลิตผลทางการเกษตรคือ ไม้สักก่อนควรมีการแสดงผลมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตัดสาง รวมทั้งในระหว่างที่ต้นสักมีการเจริญเติบโตควรมีการรับรู้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เพิ่มขึ้นในแต่ละงวดบัญชีเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีดังกล่าว ซึ่งจะทำให้งบการเงินสามารถแสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต โดยจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินคือ ทำให้ทราบถึงการวัดผลการดำเนินงานของการปลูกสร้างสวนป่าในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น รวมทั้งสามารถระบุหรือแบ่งแยกกำไรขาดทุนที่มาจากวงจรการผลิตและขบวนการทางการตลาดออกจากกันได้อีกด้วย

อย่างไรก็ตามจากการศึกษาของ Fone (1997) ซึ่งได้ศึกษารายละเอียดของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรจาก IAS 41 แล้ว พบว่าการกำหนดให้ใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับธุรกิจทางด้านเกษตรนั้นไม่เหมาะสมสำหรับการวัดกำไรในระยะสั้นของกิจกรรมทาง

การเกษตร ทั้งนี้เนื่องมาจากธุรกิจทางการเกษตรไม่ใช่ชนิดของธุรกิจที่เหมาะสมสำหรับการเริ่มรับรู้กำไรก่อนที่จะมีการขายผลผลิตทางการเกษตรออกไปซึ่งคาดการณ์ว่าผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเกิดขึ้นจริงเมื่อขาย และสนับสนุนให้มีการใช้ราคาทุนในอดีตเช่นเดิมเนื่องจากสามารถคำนวณได้อย่างถูกต้องแม่นยำและมีประสิทธิภาพมากกว่าการใช้มูลค่ายุติธรรม

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสำหรับการเกษตรดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาในเบื้องต้น (Pilot Study) เกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทย โดยการสอบถามความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจทางการเกษตรและคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เนื่องในงานสัมมนาเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ซึ่งได้จัดขึ้น ณ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในวันที่ 22 ธันวาคม พ.ศ. 2545 พบว่าปัญหาในการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทยมีดังต่อไปนี้

- 1) ปัญหาด้านการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ กล่าวคือ หากต้องมีการรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งทำให้มีความจำเป็นต้องทำการประมาณการจำนวนของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อทำการรับรู้ครั้งแรกแล้ว การประมาณการดังกล่าวในทางปฏิบัติอาจยากที่จะสามารถทำได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง
- 2) ปัญหาด้านการรับรู้รายได้ กล่าวคือ หากมีการบันทึกรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุนทันทีแล้วจะทำให้กิจการต้องมีการรับรู้รายได้ก่อนที่จะมีการขายผลผลิตทางการเกษตรซึ่งอาจจะมีความไม่แน่นอนว่าจะขายได้จริงหรือไม่ รวมทั้งทำให้ต้องรับภาระภาษีที่ต้องจ่ายให้กับกรมสรรพากรและเงินปันผลที่ต้องจ่ายให้กับผู้ถือหุ้นก่อนหน้าอีกด้วย
- 3) ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้
  - 3.1) ตลาดสินค้าเกษตรในประเทศไทยไม่สามารถให้ราคาตลาดสำหรับสินค้าเกษตรทุกประเภทได้อย่างครบถ้วนและมีประสิทธิภาพเพียงพอ
  - 3.2) ราคาตลาดสินค้าเกษตรในประเทศไทยมักจะมีความผันผวนในช่วงระยะเวลาสั้นๆ เช่น อาจจะเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน

- (Supply) ของสินค้าเกษตรในตลาด ภัยธรรมชาติ หรือเนื่องมาจากการที่รัฐบาลเข้ามาแทรกแซงราคาสินค้าเกษตรในตลาด เป็นต้น
- 3.3) การจำหน่ายสินค้าเกษตรในตลาดสินค้าเกษตรของประเทศไทยส่วนใหญ่มักจะมีหลากหลายทางเลือกขึ้นอยู่กับคุณภาพ ปริมาณ และคุณสมบัติเฉพาะตัวของสินค้าเกษตรแต่ละประเภท
  - 3.4) ไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพได้ในทุกช่วงอายุของสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว โดยเฉพาะสินทรัพย์ชีวภาพที่มีอายุยาวนาน เช่น ต้นปาล์มน้ำมันซึ่งมีอายุการให้ผลผลิตยาวนานถึง 25 ปี เป็นต้น
  - 3.5) ไม่ได้มีการกำหนดทางเลือกให้สำหรับผลิตผลทางการเกษตรที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ในกรณีของสวนปาล์มน้ำมันที่มีโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบเป็นของตนเองและเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันเข้าสู่กระบวนการสกัดน้ำมันปาล์มดิบของกิจการเอง เป็นต้น
  - 3.6) ความยากในการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งอาจจะทำให้บางกิจการมีแนวโน้มที่จะแสดงมูลค่ายุติธรรมที่สูงเกินไปส่งผลให้มีการรับรู้รายได้ที่สูงเกินไปอีกด้วย
- 4) ปัญหาด้านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และเงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้
- 4.1) การที่ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของกิจการในปริมาณมาก ทำให้สูญเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดทำค่อนข้างสูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาส
  - 4.2) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของกิจการอาจจะทำให้คู่แข่งชั้นล่างรู้ความลับและกลยุทธ์ของกิจการ รวมทั้งอาจจะมีความเสี่ยงในด้านของการถูกตรวจสอบจากกรมสรรพากรหรือรัฐบาลอีกด้วย
  - 4.3) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพอาจจะมีผลกระทบต่อการค้าในต่างประเทศได้ โดยประเทศคู่ค้าอาจจะทำการกดราคาสินค้าเกษตรของประเทศไทยสำหรับสินค้าเกษตรที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- 5) ปัญหาอื่นๆ เช่น
- 5.1) ความไม่สอดคล้องกันในเรื่องของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีกับทางภาษีอากรของกรมสรรพากร เนื่องจากกรมสรรพากรมองว่าสัตว์ถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคาได้และให้ทำการตัดจ่ายเมื่อตายหรือจำหน่ายจ่ายโอนออกไป ส่วนการ

ปลูกพืชให้ถือว่ารายจ่ายต่างๆ มีลักษณะเป็นการลงทุนให้สะสมไว้จนถึงวันที่เริ่มมีผลผลิตจึงจะทำการตัดค่าเสื่อมราคาได้ ซึ่งจากความไม่สอดคล้องกันดังกล่าว อาจส่งผลทำให้ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจทางด้านการเกษตรต้องจัดทำบัญชีขึ้น 2 ชุด ในการที่จะยื่นเสียภาษีแก่กรมสรรพากร

- 5.2) สำหรับธุรกิจที่มีการเลี้ยงสัตว์ไว้เพื่อประโยชน์ในการทำงาน เช่น ช้างที่เลี้ยงไว้เพื่อการลากซุง หรือเพื่อประโยชน์ในด้านความเพลิดเพลิน เช่น สัตว์ในสวนสัตว์ต่างๆ ไม่ได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับกรณีดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน

### 2.3 ลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การประกอบธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยส่วนใหญ่มักจะกระทำกันในพื้นที่ทางภาคใต้ของประเทศนับตั้งแต่จังหวัดชุมพรลงไป ทั้งนี้เนื่องมาจากมีลักษณะทางภูมิประเทศและภูมิอากาศที่เหมาะสมต่อการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมัน โดยในปัจจุบันธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยสามารถจำแนกออกตามลักษณะการดำเนินงานได้เป็น 3 ลักษณะ คือ ดำเนินงานในรูปของบริษัท จำกัด หรือบริษัท จำกัด (มหาชน) ในรูปของกิจการส่วนตัว และในรูปของสหกรณ์นิคมและนิคมสหกรณ์ โดยผลปาล์มน้ำมันซึ่งผลิตได้ส่วนใหญ่จะทำการจำหน่ายให้กับโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบโดยตรงเพื่อนำไปสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบ หรือทำการจำหน่ายให้กับพ่อค้าคนกลางหรือลานเทกองซึ่งอาจจะเป็นลานเทกองของโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบเอง หรือของสหกรณ์เพื่อทำการรับซื้อผลปาล์มน้ำมันและนำไปทำการจำหน่ายต่อให้กับโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบอีกทอดหนึ่งซึ่งจะช่วยทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในการขนส่งผลปาล์มน้ำมันโดยตรงไปยังโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบได้ นอกจากนี้ผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวต้องมีการนำเข้าสู่โรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบภายใน 24 ชั่วโมง มิฉะนั้นจะทำให้กรดไขมันอิสระในผลปาล์มน้ำมันเพิ่มสูงขึ้นซึ่งจะไม่เป็นผลดีต่อการนำไปสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบ สำหรับรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

สำหรับการวิจัยในครั้งนี้จะศึกษาเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปของบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) เท่านั้น ซึ่งสวนปาล์มน้ำมันดังกล่าวมักจะมีการผลิตผลปาล์มน้ำมันเพื่อใช้ในโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบของตนเองและมักจะมีผลผลิตเฉลี่ยต่อไร่ที่ค่อนข้างสูง ทั้งนี้เนื่องมาจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันดังกล่าวมักจะมีระบบการจัดการสวนที่ดี มีผู้ชำนาญการประจำสวนที่มีความรู้ความสามารถในการนำปัจจัยการผลิตและเทคโนโลยีต่างๆ มาใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงทำให้มีต้นทุนการผลิตที่ค่อนข้างต่ำด้วยนั่นเอง

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสำหรับการเกษตร รวมทั้งการศึกษาในเบื้องต้น (Pilot Study) เกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจทางการเกษตรและคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจทางการเกษตรในประเทศไทย และการศึกษาถึงลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปแล้ว ผู้วิจัยจะนำมาใช้เป็นข้อมูลในการดำเนินการวิจัยเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยต่อไป



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัยเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี้จะประกอบด้วยรายละเอียดเกี่ยวกับประชากรและกลุ่มตัวอย่าง แหล่งที่มาของข้อมูล เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล และเกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

#### 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

เนื่องจากการที่จะศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยจำเป็นต้องศึกษาความคิดเห็นจากกลุ่มบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง อาทิ เช่น เจ้าของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี นักลงทุนหรือผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้หรือผู้ให้กู้ยืมซึ่งอาจจะเป็นธนาคารหรือสถาบันการเงินต่างๆ และกรมสรรพากร เป็นต้น ซึ่งการวิจัยในครั้งนี้จะศึกษาเฉพาะกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้อง 3 กลุ่ม คือ ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ ทั้งนี้เนื่องมาจากสำหรับในกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะถือได้ว่าเป็นกลุ่มที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรไปปฏิบัติ ส่วนในกลุ่มของนักวิชาการเนื่องจากเป็นกลุ่มที่ไม่มีส่วนได้เสียในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร จึงน่าที่จะเป็นกลุ่มที่มีความเป็นกลางในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้เป็นอย่างดี ซึ่งรายละเอียดของประชากรที่ใช้ในการศึกษาทั้ง 3 กลุ่ม มีดังต่อไปนี้

- 1) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) ตามรายชื่อบริษัทจากกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ณ วันที่ 23 กรกฎาคม 2545 จำนวน 29 คน
- 2) ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 15 มกราคม 2546 จำนวน 71 คน และผู้สอบบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) จำนวน 29 คน
- 3) นักวิชาการประจำสาขาวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยต่างๆ ในประเทศไทย จำนวน 321 คน



กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ซึ่งในการศึกษาคั้งนี้จะใช้ทุกหน่วยของประชากร เป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา (Census Method) ทั้งนี้เนื่องมาจากจำนวนของแต่ละกลุ่มประชากรที่ทำการศึกษาไม่มากนัก และเพื่อให้ได้รับอัตราการตอบกลับจากแต่ละกลุ่มประชากร เป็นจำนวนมากซึ่งจะทำให้ผลการวิจัยที่ได้รับมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น จึงสมควรที่จะทำการ ศึกษาจากทุกหน่วยของประชากรดังกล่าว

### 3.2 แหล่งที่มาของข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้ได้มาจาก 2 แหล่ง ดังต่อไปนี้

#### 1) ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

ลักษณะข้อมูล เป็นข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยทั้ง ทางด้านการผลิตและทางการตลาด รวมทั้งรายละเอียดข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

แหล่งที่มาของข้อมูล รวบรวมมาจากวิทยานิพนธ์ วารสารต่างๆ รายงานการวิจัยของ ภาครัฐ ข้อมูลจากหน่วยงานภายในกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ อาทิ เช่น สำนักงานเศรษฐกิจ การเกษตร กรมส่งเสริมการเกษตร เป็นต้น ข้อมูลจากกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” จากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

#### 2) ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)

ลักษณะข้อมูล เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการผลิต การตลาด วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ใน ปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับ สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่ง ดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) นอกจากนี้ยังมีส่วนของข้อมูล ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวน ปาล์มน้ำมันในประเทศไทยอีกด้วย

แหล่งที่มาของข้อมูล เป็นข้อมูลที่ได้มาจากการสอบถาม ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูล จากประชากร 3 กลุ่ม คือ ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

### 3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ แบบสอบถามสำหรับเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ซึ่งมีการดำเนินการสร้างตามลำดับขั้นตอนดังต่อไปนี้

1) ศึกษาข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) เกี่ยวกับโครงสร้างของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยทั้งทางด้านการผลิตและทางด้านการตลาดจากวิทยานิพนธ์ วารสารต่างๆ รายงานการวิจัยของภาครัฐ ข้อมูลจากหน่วยงานภายในกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ อาทิ เช่น สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กรมส่งเสริมการเกษตร เป็นต้น รวมทั้งรายละเอียดข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” จากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเพื่อนำมาใช้ในการสร้างแบบสอบถาม

2) ระบุขอบเขตของแบบสอบถาม โดยขอบเขตของแบบสอบถามเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านการผลิต การตลาด วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) นอกจากนี้ยังมีส่วนของข้อมูลที่เป็นความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยอีกด้วย

3) กำหนดรูปแบบของแบบสอบถามที่จะใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งสามารถแบ่งออกได้ดังต่อไปนี้

3.1) คำถามแบบให้ผู้ตอบเลือกตอบได้เพียงคำตอบเดียว เช่น คำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ อายุ เพศ และประสบการณ์ในการทำงาน รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ได้แก่ ระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ จำนวนสินทรัพย์ของกิจการ และจำนวนพนักงานของกิจการ

3.2) คำถามแบบให้ผู้ตอบเลือกตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ เช่น คำถามเกี่ยวกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ได้แก่ ผลสัมฤทธิ์ของกิจการ และโครงสร้างรายได้หลักของกิจการ

3.3) คำถามแบบให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นเป็น 5 ระดับ ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยใช้วิธีการให้คะแนนรวม: สเกลของลิเคอร์ท (Summated Rating Method: The Likert Scale) เนื่องจากเป็นวิธีการวัด

ทัศนคติที่ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายและง่ายต่อการวัด ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามจะระบุถึงทัศนคติเกี่ยวกับความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ดังต่อไปนี้

ระดับ 5 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าเหมาะสมอย่างยิ่ง

ระดับ 4 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าเหมาะสม

ระดับ 3 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่แน่ใจ

ระดับ 2 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่เหมาะสม

ระดับ 1 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง

3.4) คำถามแบบให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นได้อย่างเสรี ซึ่งเป็นคำถามที่ให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย และแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

### 3.4 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยในครั้งนี้มีวิธีการและขั้นตอนในการเก็บรวบรวมข้อมูลดังต่อไปนี้

1) นำแบบสอบถามไปทำการทดสอบล่วงหน้า (Pretest) โดยการสอบถามโดยตรงจากผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ เพื่อนำมาทำการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องของแบบสอบถามดังกล่าว

2) จัดเตรียมแบบสอบถามและทำการจัดส่งแบบสอบถามโดยผ่านทางไปรษณีย์ให้แก่ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ และเนื่องมาจากมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรยังไม่ได้ประกาศใช้ในประเทศไทยดังนั้นเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสามกลุ่มมีความสะดวกในการทำความเข้าใจกับคำถามในแบบสอบถามและสามารถตอบแบบสอบถามได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้วิจัยได้ทำการแนบสรุปมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรไปพร้อมกับแบบสอบถามซึ่งได้ทำการจัดส่งไปด้วย

3) นำแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมาทำการตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูล โดยแบบสอบถามที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนสมบูรณ์จะดำเนินการโทรศัพท์ไปสอบถามใหม่อีกครั้งรวมทั้งทำการติดตามทวงถามแบบสอบถามที่ส่งไปและยังไม่ได้รับกลับคืนมา ครั้งที่ 1 โดยทางโทรศัพท์หรือผู้วิจัยเดินทางไปรับแบบสอบถามกลับคืนมาด้วยตนเอง

4) ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจำนวน 4 คน ซึ่งคิดเป็น 14% ของจำนวนประชากรทั้งหมด เพื่อให้ได้ข้อมูลในเชิงลึกเกี่ยวกับปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยใช้วิธีการ

สุ่มตัวอย่างแบบไม่ใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็น (Nonprobability Sampling) คือ การสุ่มตัวอย่างโดยใช้ความสะดวก (Convenience Sampling) เนื่องจากเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นต่างๆ ไปซึ่งคาดว่าผู้ที่อยู่ในกลุ่มประชากรเดียวกันน่าจะมีความคิดเห็นคล้ายคลึงกัน ส่วนในด้านข้อจำกัดของวิธีการนี้คือ ไม่สามารถใช้วิธีการทางสถิติในการอธิบายคุณภาพของตัวประมาณได้และตัวอย่างที่เลือกมาอาจจะไม่เป็นตัวแทนที่ดีของประชากรทั้งหมดที่มีอยู่ แต่เนื่องมาจากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจำเป็นที่จะต้องอาศัยความร่วมมือจากผู้ให้สัมภาษณ์จึงอาจจะทำให้ไม่สามารถเลือกตัวอย่างโดยใช้วิธีการอื่นได้

5) ทำการติดตามทวงถามแบบสอบถามที่ส่งไปและยังไม่ได้รับกลับคืนมา ครั้งที่ 2 โดยทางโทรศัพท์หรือผู้วิจัยเดินทางไปรับแบบสอบถามกลับคืนมาด้วยตนเอง โดยทั้งนี้ผู้วิจัยคาดหวังให้ได้รับอัตราการตอบกลับที่ยอมรับได้ของแบบสอบถามที่ส่งไปในแต่ละกลุ่มประชากรดังต่อไปนี้ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน จำนวน 18 ชุด ผู้สอบบัญชี จำนวน 31 ชุด และนักวิชาการ จำนวน 39 ชุด ซึ่งได้มาจากการคำนวณโดยใช้สูตรสำหรับกำหนดขนาดของตัวอย่างของทาโร ยามาเน่ (Taro Yamane) คือ

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

เมื่อ  $n =$  จำนวนตัวอย่าง

$N =$  จำนวนประชากรในแต่ละกลุ่ม ซึ่งในที่นี้คือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

$e =$  ค่าความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ ซึ่งกำหนดให้เท่ากับ 0.15

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ในประเด็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการการวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรไปแล้วจากบทที่ 2 สามารถนำมากำหนดเป็นตัวแปรที่จะใช้ในการศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้มีดังต่อไปนี้

1) ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ได้แก่

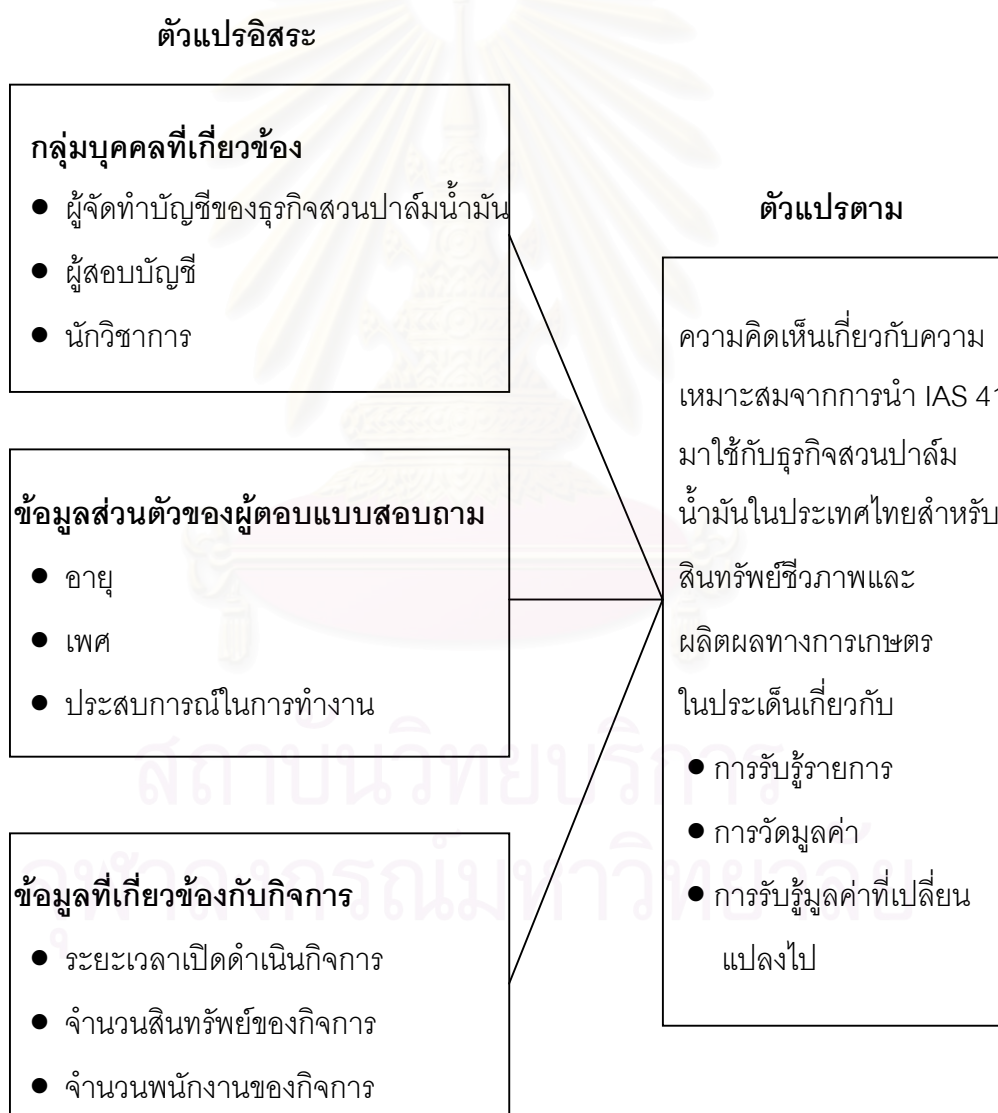
1.1) กลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

1.2) ข้อมูลส่วนตัวของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ ได้แก่ อายุ เพศ และประสบการณ์ในการทำงาน

1.3) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ได้แก่ ระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ จำนวนสินทรัพย์ของกิจการ และจำนวนพนักงานของกิจการ

2) ตัวแปรตาม (Dependent Variable) คือ ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

รูปที่ 3.1 แสดงรายละเอียดของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการวิจัย





### 3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

**นำแบบสอบถามที่ได้ทำการตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของข้อมูลมา ดำเนินการดังต่อไปนี้**

1) การลงรหัส (Coding) โดยนำแบบสอบถามมาลงรหัสตามที่ได้กำหนดรหัสไว้ล่วงหน้า สำหรับแบบสอบถามที่เป็นแบบสอบถามปลายปิด (Closed-ended) ส่วนแบบสอบถามที่เป็นแบบสอบถามปลายเปิด (Opened-ended) จะนำมาทำการจัดกลุ่มคำตอบที่ได้

2) การประมวลผลข้อมูล โดยใช้เครื่องไมโครคอมพิวเตอร์เพื่อการประมวลผลข้อมูลซึ่งใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences หรือ SPSS) โดยทำการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ของแบบสอบถาม (Reliability Analysis) ด้วยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์ของครอนแบ็ช (Cronbach's Alpha) ซึ่งเป็นค่าที่ใช้วัดความสอดคล้องกันภายในของคำตอบจากแบบสอบถามที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เนื่องมาจากวิธีการดังกล่าวไม่จำเป็นที่จะต้องทำการแบ่งครึ่งข้อมูลเพื่อที่จะทำการวัดถึงสองครั้งนั่นเอง นอกจากนี้จะทำการแจกแจงความถี่ (Frequency) ของทุกตัวแปรแล้วคำนวณค่าร้อยละ (Percentage) และสำหรับตัวแปรเชิงปริมาณ (Quantitative Variable) ที่วัดได้จะใช้ค่าสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ทั้งการวัดแนวโน้มเข้าสู่ส่วนกลาง (Measures of Central Tendency) และการวัดการกระจาย (Measures of Dispersion) ส่วนตัวแปรเชิงคุณภาพ (Qualitative / Descriptive Variable) จะใช้ฐานนิยม (Mode)

3) การวิเคราะห์ข้อมูลมีวิธีการดังต่อไปนี้

3.1) การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไป เพื่อทดสอบว่าค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไปนั้นมีความแตกต่างกันหรือไม่ โดยมีการทดสอบสมมติฐานดังต่อไปนี้

3.1.1) สมมติฐานการวิจัย

ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน



สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของนักวิชาการ

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

3.1.2) สมมติฐานการวิจัย

อายุของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 25 ปี

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 25-35 ปี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 36-45 ปี

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 46-55 ปี

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุมากกว่า 55 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

3.1.3) สมมติฐานการวิจัย

ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5 = \bar{\mu}_6$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5, 6$$

- โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีต่ำกว่า 5 ปี
- $\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 5-10 ปี
- $\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 11-15 ปี
- $\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 16-20 ปี
- $\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 21-25 ปี
- $\bar{\mu}_6$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีมากกว่า 25 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

### 3.1.4) สมมติฐานการวิจัย

ระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4$$

- โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ 1-5 ปี
- $\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ 6-10 ปี
- $\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ 11-15 ปี
- $\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการมากกว่า 15 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

### 3.1.5) สมมติฐานการวิจัย

จำนวนสินทรัพย์ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐาน

การบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 1-50 ล้านบาท

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 51-100 ล้านบาท

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 101-150 ล้านบาท

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 151-200 ล้านบาท

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

3.1.6) สมมติฐานการวิจัย

จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 1-50 คน

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 51-100 คน

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 101-150 คน

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 151-200 คน

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงานมากกว่า 200 คนขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

3.2) การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยของประชากร 2 กลุ่ม เพื่อทดสอบว่าค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่าง

ประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของประชากร 2 กลุ่มนั้นมีความแตกต่างกันหรือไม่ โดยมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

### 3.2.1) สมมติฐานการวิจัย

เพศของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$$

$$H_1 : \bar{\mu}_1 \neq \bar{\mu}_2$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของเพศชาย

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของเพศหญิง

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

### 3.6 เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

การวัดระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

ระดับ 5 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าเหมาะสมอย่างยิ่ง

ระดับ 4 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าเหมาะสม

ระดับ 3 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่แน่ใจ

ระดับ 2 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่เหมาะสม

ระดับ 1 หมายถึง ผู้ตอบเห็นว่าไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง

จากสมมติฐานในการวิจัยดังกล่าวข้างต้น หากเป็นการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไปจะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยมีเงื่อนไขคือ ประชากรทั้ง 3 กลุ่มต้องมีการแจกแจงแบบปกติ มีค่าความแปรปรวนของแต่ละประชากรเท่ากันและทำการสุ่มตัวอย่างมาจากแต่ละชุดของประชากรที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งวิธีการทดสอบดังกล่าวข้างต้นเป็นวิธีการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไปโดยทำการทดสอบเพียงครั้งเดียวแต่ไม่สามารถสรุปได้ว่าค่าเฉลี่ยของประชากรกลุ่มใดบ้างที่แตกต่างกันต้องนำไปทำ

การเปรียบเทียบเชิงซ้อน (Multiple Comparisons) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรเป็นรายคู่ ครั้งละหลายๆ คู่ในเวลาเดียวกันเพื่อให้ทราบว่าค่าเฉลี่ยของประชากรคู่ใดบ้างที่แตกต่างกัน โดยในที่นี้จะใช้การทดสอบวิธีแอลเอสดี (Fisher's Least Significant Difference: LSD) ในกรณีที่ค่าความแปรปรวนของทุกประชากรเท่ากัน และจะใช้การทดสอบวิธีดันทันท์ที่ 3 (Dunnett's T3) ในกรณีที่ค่าความแปรปรวนของทุกประชากรไม่เท่ากัน ส่วนการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของสองประชากรจะใช้สถิติทดสอบแบบที (t-Test) โดยมีเงื่อนไขว่าข้อมูลที่ทำกรสุ่มตัวอย่างมาจากประชากรทั้งสองกลุ่มต้องเป็นอิสระต่อกันและประชากรทั้งสองต้องมีการแจกแจงแบบปกติหรือใกล้เคียงแบบปกติ ซึ่งผลของการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะแสดงไว้ในส่วนของผลการวิเคราะห์ข้อมูลในบทที่ 4 ต่อไป



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การนำเสนอผลการวิจัยเรื่อง “การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย” ในที่นี้ผู้วิจัยจะทำการนำเสนอผลการวิจัยโดยแบ่งออกเป็น 6 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทางด้านการผลิตและทางด้านการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ส่วนที่ 3 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ส่วนที่ 5 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ส่วนที่ 6 ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

#### 4.1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การนำเสนอผลการวิจัยเกี่ยวกับข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งในที่นี้คือผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี้จะนำไปในรูปแบบของการอธิบายสรุปผลการวิจัยและการนำเสนอตารางประกอบผลการวิจัยดังกล่าวในรูปของจำนวนและร้อยละ

จากแบบสอบถามซึ่งผู้วิจัยได้ทำการจัดส่งไปเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน จำนวน 29 ชุด ผู้สอบบัญชี จำนวน 100 ชุด และนักวิชาการ จำนวน 321 ชุด ซึ่งรวมเป็นจำนวนทั้งสิ้น 450 ชุด ผู้วิจัยได้รับแบบสอบถามที่ตอบกลับมาครบถ้วนสมบูรณ์เป็นจำนวนทั้งสิ้น 115 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 25.60 ของจำนวน



แบบสอบถามทั้งหมดที่ได้ทำการจัดส่งไป โดยเป็นแบบสอบถามที่ได้รับกลับคืนมาจากกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน จำนวน 27 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 93.10 ของจำนวนแบบสอบถามสำหรับผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้งหมด จากกลุ่มของผู้สอบบัญชี จำนวน 28 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 28.00 ของจำนวนแบบสอบถามสำหรับผู้สอบบัญชีทั้งหมด และจากกลุ่มของนักวิชาการ จำนวน 60 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 18.70 ของจำนวนแบบสอบถามสำหรับนักวิชาการทั้งหมด ซึ่งจากอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามจากประชากรทั้ง 3 กลุ่มข้างต้นถือได้ว่าเป็นไปตามอัตราการตอบกลับที่ยอมรับได้ของแบบสอบถามสำหรับประชากรในแต่ละกลุ่ม ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการกำหนดไว้ล่วงหน้าแล้วในบทที่ 3 โดยรายละเอียดดังกล่าวจะอยู่ในส่วนของการเก็บรวบรวมข้อมูล

#### 4.1.1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากตารางที่ 4.1 จะเห็นได้ว่าจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 115 คน ซึ่งแบ่งออกเป็นผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน จำนวน 27 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 23.50 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ผู้สอบบัญชี จำนวน 28 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 24.30 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และนักวิชาการ จำนวน 60 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 52.20 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด โดยทั้งสามกลุ่มเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชายคือเป็นเพศหญิงจำนวน 67 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 58.30 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และเป็นเพศชายจำนวน 48 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 41.70 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด โดยมีอายุอยู่ในช่วง 36-45 ปี เป็นจำนวนมากที่สุดถึง 45 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 39.10 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และมีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีอยู่ในช่วง 5-10 ปี เป็นจำนวนมากที่สุดถึง 37 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 32.20 ของจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอาชีพ อายุ เพศ และประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

		กลุ่ม						รวม	
		นักวิชาการ		ผู้สอบบัญชี		ผู้จัดทำบัญชี		จำนวน	ร้อยละ
		จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ		
เพศ	ชาย	16	26.70	18	64.30	14	51.90	48	41.70
	หญิง	44	73.30	10	35.70	13	48.10	67	58.30
อายุ	ต่ำกว่า 25 ปี	2	3.30	1	3.60	0	0	3	2.60
	25-35 ปี	20	33.30	6	21.40	12	44.40	38	33.00
	36-45 ปี	23	38.30	11	39.30	11	40.70	45	39.10
	46-55 ปี	13	21.70	3	10.70	3	11.10	19	16.50
	มากกว่า 55 ปีขึ้นไป	2	3.30	7	25.00	1	3.70	10	8.70
ประสบการณ์	ต่ำกว่า 5 ปี	5	8.30	1	3.60	3	11.10	9	7.80
	5-10 ปี	21	35.00	6	21.40	10	37.00	37	32.20
	11-15 ปี	8	13.30	4	14.30	8	29.60	20	17.40
	16-20 ปี	15	25.00	8	28.60	2	7.40	25	21.70
	21-25 ปี	4	6.70	0	0	2	7.40	6	5.20
	มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	7	11.70	9	32.10	2	7.40	18	15.70

#### 4.1.2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

##### 4.1.2.1 ประเภทของผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิตของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.2 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่ทำการผลิตผลิตภัณฑ์ประเภทผลปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 26 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 96.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.3 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ทำการผลิตผลปาล์มน้ำมันทั้ง 26 บริษัทนั้น ทุกบริษัททำการผลิตผลปาล์มน้ำมันทั้งประเภทผลปาล์มร่วงและผลปาล์มทะลาย โดยมีวัตถุประสงค์ส่วนใหญ่ของการผลิตผลปาล์มน้ำมันเพื่อการจำหน่ายเป็นจำนวน 18 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 69.20 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ทำการผลิตผลปาล์มน้ำมันทั้งหมด

ตารางที่ 4.2 จำนวนและร้อยละของประเภทของผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิตของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ประเภทของผลิตภัณฑ์ที่ทำการผลิต	จำนวน	ร้อยละ
ผลปาล์มน้ำมัน	26	96.30
ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	9	33.30
ผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์มดิบ	8	29.60
ผลิตภัณฑ์พลอยได้	7	25.90
เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	6	22.20
ผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์	1	3.70

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.3 จำนวนและร้อยละของประเภทและวัตถุประสงค์ที่ทำการผลิตสำหรับผลิตภัณฑ์ของ  
ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ประเภทของผลิตภัณฑ์	จำนวน	ร้อยละ	วัตถุประสงค์ที่ผลิต	จำนวน	ร้อยละ
<u>เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน</u>					
พันธุ์เทเนอรา (Tenera)	6	100.00	เพื่อการเพาะปลูก	6	100.00
พันธุ์ดูรา (Dura)	2	33.30	เพื่อการจำหน่าย	4	66.70
พันธุ์พิลีเฟอรา (Pisifera)	1	16.70			
<u>ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน</u>					
พันธุ์เทเนอรา (Tenera)	8	88.90	เพื่อการเพาะปลูก	9	100.00
พันธุ์พิลีเฟอรา (Pisifera)	2	22.20	เพื่อการจำหน่าย	6	66.70
พันธุ์ดูรา (Dura)	1	11.10			
<u>ผลปาล์มน้ำมัน</u>					
ผลปาล์มทะเลาย	26	100.00	เพื่อการจำหน่าย	18	69.20
ผลปาล์มร่วง	26	100.00	เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง	8	30.80
<u>ผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์มดิบ</u>					
น้ำมันปาล์มดิบ	8	100.00	เพื่อการจำหน่าย	7	87.50
น้ำมันเมล็ดในปาล์มดิบ	7	87.50	เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง	1	12.50
<u>ผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์</u>					
น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์	1	100.00	เพื่อการจำหน่าย	1	100.00
<u>ผลิตภัณฑ์พลอยได้</u>					
กากเมล็ดในปาล์ม	6	85.70	เพื่อการจำหน่าย	7	100.00
อื่น ๆ			เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง	1	14.30
- เมล็ดในปาล์ม	1	14.30			
- กากปาล์ม	1	14.30			
- กะลาปาล์ม	1	14.30			
- ทะลายปาล์ม	1	14.30			

#### 4.1.2.2 ระยะเวลาเปิดดำเนินการกิจการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.4 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการ (ตั้งแต่เริ่มกิจการจนถึงปัจจุบัน) เป็นระยะเวลาตั้งแต่ 15 ปีขึ้นไป เป็นจำนวน 21 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 77.80 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด โดยมีระยะเวลาเปิดดำเนินการอยู่ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ 18-29 ปี ดังแสดงในตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.4 จำนวนและร้อยละของระยะเวลาเปิดดำเนินการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ระยะเวลาเปิดดำเนินการ (ปี)	จำนวน	ร้อยละ
1-5	1	3.70
6-10	3	11.10
11-15	2	7.40
15 ปีขึ้นไป	21	77.80
รวม	27	100.00

ตารางที่ 4.5 จำนวนและร้อยละของระยะเวลาเปิดดำเนินการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยกรณีที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการตั้งแต่ 15 ปี ขึ้นไป

ระยะเวลาเปิดดำเนินการ (ปี)	จำนวน	ร้อยละ
18	2	20.00
19	1	10.00
20	2	20.00
21	1	10.00
25	2	20.00
28	1	10.00
29	1	10.00
รวม	10	100.00

#### 4.1.2.3 โครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.6 จะเห็นได้ว่าโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มาจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 18 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 66.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.7 จะเห็นได้ว่าโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันของทั้ง 18 บริษัทนั้น ส่วนใหญ่มาจากรายได้ภายในประเทศซึ่งเป็นจำนวนรายได้ตั้งแต่ 10-100% โดยมีค่าเฉลี่ยของจำนวนรายได้เป็น 90.68% และมีเพียงบริษัทเดียวเท่านั้นที่มีโครงสร้างรายได้หลักจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันมาจากต่างประเทศซึ่งเป็นจำนวนรายได้เพียง 20% เท่านั้น

ตารางที่ 4.6 จำนวนและร้อยละของโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

โครงสร้างรายได้หลัก	จำนวน	ร้อยละ
ผลปาล์มน้ำมัน	18	66.70
น้ำมันปาล์มดิบ	7	25.90
ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	6	22.20
เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	4	14.80
ผลิตภัณฑ์พลอยได้	7	25.90
น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์	1	3.70



ตารางที่ 4.7 ค่าเฉลี่ยของโครงสร้างรายได้หลักของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
<u>เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	4	1.00	66.80	18.450	32.257
รายได้ต่างประเทศ (%)	1	100.00	100.00	100.000	
<u>ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	6	1.00	33.20	7.700	12.566
รายได้ต่างประเทศ (%)	0				
<u>ผลปาล์มน้ำมัน</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	18	10.00	100.00	90.684	27.568
รายได้ต่างประเทศ (%)	1	20.00	20.00	20.000	
<u>น้ำมันปาล์มดิบ</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	7	90.00	100.00	95.714	4.231
รายได้ต่างประเทศ (%)	0				
<u>น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	1	100.00	100.00	100.000	0.000
รายได้ต่างประเทศ (%)	0				
<u>ผลิตภัณฑ์พลอยได้</u>					
รายได้ในประเทศ (%)	7	1.00	1.00	1.000	0.000
รายได้ต่างประเทศ (%)	0				

4.1.2.4 จำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.8 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีจำนวนสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 จำนวน 1-50 ล้านบาท เป็นจำนวน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด

ตารางที่ 4.8 จำนวนและร้อยละของจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544  
ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จำนวนสินทรัพย์ (ล้านบาท)	จำนวน	ร้อยละ
1-50	16	59.30
51-100	3	11.10
101-150	3	11.10
151-200	0	0
มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	5	18.50
รวม	27	100.00

4.1.2.5 จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย  
จากตารางที่ 4.9 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น  
จำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการจำนวน 1-50 คน เป็น  
จำนวน 17 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 63.00 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบ  
แบบสอบถามทั้งหมด

ตารางที่ 4.9 จำนวนและร้อยละของจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันใน  
ประเทศไทย

จำนวนพนักงานประจำ (คน)	จำนวน	ร้อยละ
1-50	17	63.00
51-100	4	14.80
101-150	2	7.40
151-200	0	0
มากกว่า 200 คนขึ้นไป	4	14.80
รวม	27	100.00

## 4.2 ข้อมูลทางด้านการผลิตและทางด้านการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การนำเสนอผลการวิจัยเกี่ยวกับข้อมูลทางด้านการผลิตและทางด้านการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี่จะเป็นไปในรูปแบบของการอธิบายสรุปผลการวิจัยและการนำเสนอตารางประกอบผลการวิจัยดังกล่าวในรูปของจำนวนและร้อยละ

### 4.2.1 ข้อมูลทางด้านการผลิตของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.10 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีแหล่งผลิตของต้นกล้าปาล์มน้ำมันของกิจการมาจากแหล่งผลิตภายในประเทศและต่างประเทศในอัตราส่วนที่เท่ากันคือ เป็นจำนวน 14 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 51.90 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.11 จะเห็นได้ว่าหากเป็นธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีแหล่งผลิตของต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาจากแหล่งผลิตภายในประเทศ ส่วนใหญ่ได้มาจากธุรกิจเพาะพันธุ์ปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 12 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 85.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีแหล่งผลิตของต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาจากแหล่งผลิตภายในประเทศทั้งหมด ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นในรูปของการซื้อเป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาปลูกมากกว่าการซื้อเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันมาปลูก ส่วนในกรณีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีแหล่งผลิตของต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาจากแหล่งผลิตต่างประเทศ ส่วนใหญ่ได้มาจากประเทศมาเลเซียเป็นจำนวน 13 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 92.90 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีแหล่งผลิตของต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาจากแหล่งผลิตต่างประเทศทั้งหมด ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นในรูปของการซื้อเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันมาปลูกมากกว่าการซื้อเป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาปลูก

ตารางที่ 4.10 จำนวนและร้อยละของแหล่งผลิตต้นกล้าปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

แหล่งผลิตต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
ภายในประเทศ	14	51.90
ต่างประเทศ	14	51.90

ตารางที่ 4.11 จำนวนและร้อยละของแหล่งผลิตและการได้มาซึ่งต้นกล้าปาล์มน้ำมันของธุรกิจ  
สวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

แหล่งผลิตต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ	ซื้อเมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมันมาปลูก		ซื้อต้นกล้าปาล์ม น้ำมันมาปลูก	
			จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
<u>ภายในประเทศ</u>						
ธุรกิจเพาะพันธุ์ปาล์มน้ำมัน อื่น ๆ	12	85.70	5	83.30	7	100.00
- ธุรกิจนำเข้าพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	1	7.10				
<u>ต่างประเทศ</u>						
มาเลเซีย	13	92.90	12	63.20	2	100.00
คอซตาริกา	5	35.70	5	26.30		
อื่น ๆ			2	10.50		
- คองโก	1	7.10				
- ปาปัวนิวกินี	1	7.10				

#### 4.2.2 ข้อมูลทางการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.12 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 18 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 66.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.13 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันทั้ง 18 บริษัทนั้น ทุกบริษัทมีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันให้กับโรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบเป็นส่วนใหญ่ และมีเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งประเภทของผลปาล์มน้ำมันเป็นทั้งผลปาล์มร่วงและผลปาล์มทะลาย

ตารางที่ 4.12 จำนวนและร้อยละของประเภทของผลิตภัณฑ์ที่มีการจำหน่ายของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ประเภทของผลิตภัณฑ์ที่มีการจำหน่าย	จำนวน	ร้อยละ
ผลปาล์มน้ำมัน	18	66.70
ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	6	22.20
เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	4	14.80

ตารางที่ 4.13 จำนวนและร้อยละของตลาดที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์และเกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่ง  
ประเภทของผลิตภัณฑ์ที่มีการจำหน่ายในตลาดดังกล่าวของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ตลาดที่มีการจำหน่าย ผลิตภัณฑ์	จำนวน	ร้อยละ	เกณฑ์แบ่งประเภท ของผลิตภัณฑ์	จำนวน	ร้อยละ
<u>ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน</u>					
เกษตรกรผู้ปลูกปาล์มน้ำมัน	6	100.00	พันธุ์ปาล์ม	5	83.30
ธุรกิจสวนปลูกปาล์มน้ำมัน	5	83.30	อายุ	1	16.70
ธุรกิจจำหน่ายพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	4	66.70	อื่น ๆ		
สหกรณ์ปาล์มน้ำมัน	1	16.70	- ปริมาณการ จำหน่าย	1	16.70
<u>ผลปาล์มน้ำมัน</u>					
โรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบ	18	100.00	ผลปาล์มร่วง	18	100.00
พ่อค้าคนกลาง/ลานตากของ	4	22.20	ผลปาล์มทะเลาย	18	100.00
<u>เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน</u>					
ภายในประเทศ	4	100.00	พันธุ์ปาล์ม	4	100.00
- ธุรกิจจำหน่ายพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	4	100.00			
- เกษตรกรผู้ปลูกปาล์มน้ำมัน	4	100.00			
- สหกรณ์ปาล์มน้ำมัน	2	50.00			
ต่างประเทศ					
- พม่า เขมร และฟิลิปปินส์	1	25.00			

#### 4.3 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การนำเสนอผลการวิจัยเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี่จะเป็นไปในรูปแบบของการอธิบายสรุปผลการวิจัยและการนำเสนอตารางประกอบผลการวิจัยดังกล่าวในรูปแบบของจำนวนและร้อยละ

##### 4.3.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.14 จะเห็นว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีจำนวน 14 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 51.90 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยราคาทุน (Cost) และมีจำนวน 11 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 40.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจํางวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น ส่วนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 2 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 7.40 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยราคาตลาดที่มีการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญอิสระและถือเป็นต้นทุนของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวของกิจการ โดยจะตั้งเป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและทำการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้ว

ตารางที่ 4.14 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ครั้งแรกของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
ราคาทุน (Cost)	14	51.90
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจํางวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น	11	40.70
ราคาตลาดที่มีการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญอิสระ	2	7.40
รวม	27	100.00



4.3.2 การรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.15 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยการรับรู้เป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้เป็นจำนวน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ส่วนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 11 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 40.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด มีวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น

ตารางที่ 4.15 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้ค่าใช้จ่าย	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้เป็นต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้	16	59.30
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น	11	40.70
รวม	27	100.00

4.3.3 ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.16 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่ไม่มีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 14 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 51.90 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด โดยเป็นอัตราส่วนที่ใกล้เคียงกันกับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันซึ่งมีจำนวน 13 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 48.10 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.17 จะเห็นได้ว่าวิธีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 13 บริษัทนั้น ส่วนใหญ่มีวิธีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมัน

ดังกล่าวได้เป็นจำนวน 8 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 61.50 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มี  
ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันทั้งหมด

ตารางที่ 4.16 จำนวนและร้อยละของการมีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การมีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
มี	13	48.10
ไม่มี	14	51.90
รวม	27	100.00

ตารางที่ 4.17 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้เป็นต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้น ปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถ เก็บเกี่ยวผลผลิตได้	8	61.50
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ๆ ขึ้น	5	38.50
รวม	13	100.00

4.3.4 การปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากหรือเมื่อทำการ  
เก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.18 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น  
จำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากหรือเมื่อ  
ทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวแล้วเป็นจำนวน 21 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ  
77.80 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และมักจะกระทำกันในช่วง  
ระยะเวลาที่ต้นปาล์มน้ำมันมีอายุครบ 25 ปี ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่ต้นปาล์มน้ำมันมักจะให้  
ผลผลิตต่อไร่ค่อนข้างต่ำ รวมทั้งต้นปาล์มน้ำมันจะมีความสูงมากจนเกินไปจนยากต่อการ  
เก็บเกี่ยวผลผลิตจึงจำเป็นต้องทำการโค่นทิ้งและปลูกขึ้นใหม่ทดแทน และจากตารางที่ 4.19  
จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมาก  
หรือเมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วทั้ง 21 บริษัทนั้น ส่วนใหญ่มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้น

จากการปลูกต้นปาล์มน้ำมันซ่อมแซม ทดแทน หรือเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้นเป็นจำนวน 18 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 85.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากหรือเมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วทั้งหมด

ตารางที่ 4.18 จำนวนและร้อยละของการมีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากหรือเมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การมีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทดแทน	จำนวน	ร้อยละ
มี	21	77.80
ไม่มี	6	22.20
รวม	27	100.00

ตารางที่ 4.19 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปลูกต้นปาล์มน้ำมันซ่อมแซม ทดแทน หรือเพิ่มเติมของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้ค่าใช้จ่าย	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น	18	85.70
รับรู้เป็นต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้	3	14.30
รวม	21	100.00

4.3.5 หลักเกณฑ์การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.20 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีจำนวน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันของกิจการ ซึ่งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 16 บริษัทนั้นมีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยราคาทุน (Cost) หรือราคาตลาดที่มีการ

ประเมินจากผู้เชี่ยวชาญอิสระ และมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยการรับรู้เป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้แล้ว โดยทั้งนี้การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่ใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นจำนวน 15 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 55.60 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และจากตารางที่ 4.21 จะเห็นได้ว่าการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันโดยวิธีเส้นตรงของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 15 บริษัทนั้น ส่วนใหญ่ใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันเป็นจำนวน 14 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 93.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันโดยวิธีเส้นตรงทั้งหมด โดยอยู่ในช่วงระยะเวลา 20-25 ปี ดังแสดงในตารางที่ 4.22 ส่วนวิธีการอื่นๆ ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันโดยวิธีเส้นตรงคือ การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันหรือตามอายุของสิทธิการใช้ประโยชน์จากที่ดินป่าสงวนที่เหลืออยู่แล้วแต่ว่าอย่างไรก็ตามจะต่ำกว่า ส่วนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 11 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 40.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ไม่มีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการแต่อย่างใด

ตารางที่ 4.20 จำนวนและร้อยละของหลักเกณฑ์การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

หลักเกณฑ์การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
วิธีเส้นตรง (Straight-line Method)	15	55.60
วิธีผลรวมจำนวนปี (Sum-of-the-Year Digit)	1	3.70
ไม่มีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมัน	11	40.70
รวม	27	100.00

ตารางที่ 4.21 จำนวนและร้อยละของเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมโดยใช้วิธีเส้นตรง	จำนวน	ร้อยละ
ตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน	14	93.30
อื่น ๆ	1	6.70
รวม	15	100.00

ตารางที่ 4.22 จำนวนและร้อยละของเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยใช้วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) ตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

อายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน (ปี)	จำนวน	ร้อยละ
15	1	12.50
20	3	37.50
22	1	12.50
25	3	37.50
รวม	8	100.00

4.3.6 นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.23 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีจำนวน 6 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 22.20 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันของกิจการคือ มีการจำหน่ายต้นกล้าปาล์มน้ำมันและมีต้นกล้าปาล์มน้ำมันเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับต้นปาล์มน้ำมันที่มีไว้เพื่อการจำหน่ายของกิจการโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) เป็นจำนวน 3 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 50.00 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการจำหน่ายต้นปาล์มน้ำมันทั้งหมด ส่วนที่เหลือใช้วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification) และวิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO) ในอัตราส่วนที่ใกล้เคียงกันคือ เป็นจำนวน 2 บริษัท และ 1 บริษัท ตามลำดับ หรือคิดเป็นร้อยละ 33.30 และ 16.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการ



จำหน่ายต้นปาล์มน้ำมันทั้งหมด ส่วนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 21 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 77.80 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ไม่มีการจำหน่ายต้นปาล์มน้ำมันและไม่มีต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการจึงทำให้ไม่มีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการแต่อย่างใด

ตารางที่ 4.23 จำนวนและร้อยละของนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน) ที่มีไว้เพื่อการจำหน่ายของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือของต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)	3	50.00
วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification)	2	33.30
วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO)	1	16.70
รวม	6	100.00

4.3.7 การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.24 จะเห็นว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วยการรับรู้การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายเป็นจำนวน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ซึ่งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 16 บริษัทนั้นมีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยราคาทุน (Cost) หรือราคาตลาดที่มีการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญอิสระ และมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยการรับรู้เป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้แล้วซึ่งจะอยู่ในช่วง 15-25 ปี ส่วนที่เหลืออีกจำนวน 6 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 22.20 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด มีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับต้นปาล์มน้ำมันด้วยการรับรู้เป็นผลขาดทุนในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน ซึ่งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 6 บริษัทนั้นมีการจำหน่ายต้นปาล์มน้ำมันและมีต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการ



ตารางที่ 4.24 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของต้นปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือต้นปาล์มน้ำมันและรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่าย	16	59.30
รับรู้เป็นผลขาดทุนในกรณีที่มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน (Cost)	6	22.20

4.3.8 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.25 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการ ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยวด้วยราคาทุน (Cost) เป็นจำนวน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59.30 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ซึ่งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 16 บริษัทนั้นมีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการครั้งแรกด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่มีการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญอิสระ ส่วนที่เหลืออีกจำนวน 11 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 40.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) โดยมูลค่ายุติธรรมที่ใช้คือ ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market)

ตารางที่ 4.25 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
ราคาทุน (Cost)	16	59.30
มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)	11	40.70
รวม	27	100.00

4.3.9 การรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.26 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท ส่วนใหญ่มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้นเป็นจำนวน 15 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 55.60 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ส่วนที่เหลืออีกจำนวน 12 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 44.40 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการเป็นต้นทุนของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันที่ทำการเก็บเกี่ยวได้

ตารางที่ 4.26 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น	15	55.60
รับรู้เป็นต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่ทำการเก็บเกี่ยวได้	12	44.40
รวม	27	100.00

4.3.10 นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.27 จะเห็นได้ว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีจำนวน 12 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 44.40 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นในกรณีที่กิจการมีการจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันหรือมีการนำเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันไปใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการคือ มีการนำเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันไปทำการเพาะปลูกหรือนำผลปาล์มน้ำมันไปทำการสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบซึ่งมีเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันเป็นสินค้าคงเหลือของกิจการ ส่วนในกรณีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันแต่เพียงอย่างเดียวซึ่งมีจำนวน 15 บริษัท หรือคิดเป็น

ร้อยละ 55.60 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ไม่มีสินค้าคงเหลือ ทั้งนี้เนื่องมาจากผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวของกิจการจำเป็นต้องทำการจำหน่ายภายใน 24 ชั่วโมง หลังจากทำการเก็บเกี่ยวแล้วนั่นเอง ซึ่งนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการทั้ง 12 บริษัทนั้น ส่วนใหญ่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) เป็นจำนวน 7 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 66.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันทั้งหมด ส่วนที่เหลือใช้วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification) และวิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO) ในอัตราส่วนที่ใกล้เคียงกันคือ เป็นจำนวน 3 บริษัท และ 2 บริษัท ตามลำดับ หรือคิดเป็นร้อยละ 25.00 และ 16.70 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันทั้งหมด

ตารางที่ 4.27 จำนวนและร้อยละของนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)	7	58.30
วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO)	3	25.00
วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification)	2	16.70
รวม	12	100.00

4.3.11 การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.28 จะเห็นว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นจำนวน 27 บริษัท มีจำนวน 12 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 44.40 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทั้ง 12 บริษัทนั้นมีนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการ และทุกบริษัทมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปด้วยการรับรู้เป็นผลขาดทุนในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable

Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน (Cost) ส่วนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 15 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 55.60 ของจำนวนธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ไม่มีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการแต่อย่างใด

ตารางที่ 4.28 จำนวนและร้อยละของวิธีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการรับรู้มูลค่าเปลี่ยนแปลงไปของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน	จำนวน	ร้อยละ
รับรู้เป็นผลขาดทุนในกรณีที่มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน (Cost)	12	44.40
ไม่มีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน	15	55.60
รวม	27	100.00

#### 4.4 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ (Reliability Analysis) ของแบบสอบถามสำหรับข้อที่ใช้วัดความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยใช้วิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์ของครอนแบ็ช (Cronbach's Alpha) ซึ่งเป็นค่าที่เกิดจากค่าเฉลี่ยของสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของคำถามทุกคำถามซึ่งใช้ในการวัดความเชื่อถือได้หรือความสอดคล้องกันภายในของคำตอบ โดยได้ค่าสัมประสิทธิ์ของครอนแบ็ชหรือค่า Cronbach's Alpha สำหรับทั้ง 19 คำถาม เท่ากับ 0.810 ซึ่งมีค่าอยู่ในระดับที่ค่อนข้างสูง ทั้งนี้เนื่องมาจากคำถามทุกคำถามมีค่า Cronbach's Alpha อยู่ในระดับที่ค่อนข้างสูงนั่นเอง (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 1 ของภาคผนวก ข) จึงสามารถสรุปได้ว่าคำถามทุกคำถามในข้อที่ใช้วัดความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยมีความเชื่อถือได้มากและมีความสอดคล้องกันภายในของคำตอบที่ได้รับ

##### 4.4.1 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการ

การนำเสนอผลการวิจัยสำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการในที่นี่จะเป็นไปในรูปแบบของการอธิบายสรุปผลการวิจัยและการนำเสนอตารางประกอบผลการวิจัยดังกล่าวในรูปแบบของจำนวนและร้อยละ

จากผลการศึกษา พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 115 คน ซึ่งเป็นกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจำนวน 27 คน ผู้สอบบัญชีจำนวน 28 คน และ



นักวิชาการจำนวน 60 คน ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าเหมาะสมหากมีการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ดังแสดงในตารางที่ 4.29 โดยในกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าเหมาะสมหากมีการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ดังแสดงในตารางที่ 4.30 ส่วนในกลุ่มของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการส่วนใหญ่มีความคิดเห็นในเชิงไม่แน่ใจเกี่ยวกับความเหมาะสมในประเด็นดังกล่าว ดังแสดงในตารางที่ 4.31 และ 4.32 ตามลำดับ ดังนั้นแสดงให้เห็นว่าหากมองในแง่ของผู้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรโดยตรงนั้นคือกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยแล้วส่วนใหญ่เห็นว่ามีเหมาะสมที่จะมีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ส่วนในกลุ่มของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการซึ่งไม่ใช่ผู้ที่ให้นำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไปปฏิบัติโดยตรงนั้นยังไม่แน่ใจว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมีความเหมาะสมหรือไม่หากจะมีการนำมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ทั้งนี้อาจจะเนื่องมาจากกลุ่มของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการมักจะมีความระมัดระวังในประเด็นที่มีการเปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวที่จะสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงในธุรกิจโดยไม่มีปัญหามากกว่ากลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติซึ่งย่อมที่จะมีแนวทางที่จะประยุกต์หรือปรับเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอยู่แล้วนั่นเอง

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 4.29 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

รายการ	ความเหมาะสม									
	ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง		ไม่เหมาะสม		ไม่แน่ใจ		เหมาะสม		เหมาะสมอย่างยิ่ง	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	2	1.7	7	6.1	40	34.8	59	51.3	7	6.1
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1	.9	11	9.6	56	48.7	45	39.1	2	1.7
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2	1.7	7	6.1	25	21.7	51	44.3	30	26.1
- ราคาตลาดล่าสุด	2	1.7	10	8.7	33	28.7	58	50.4	12	10.4
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	9	7.8	38	33.0	49	42.6	17	14.8	2	1.7
- ราคาเทียบเคียง	9	7.8	43	37.4	44	38.3	15	13.0	4	3.5
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	9	7.8	14	12.2	45	39.1	39	33.9	8	7.0
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	2	1.7	17	14.8	24	20.9	46	40.0	26	22.6
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	6	5.2	26	22.6	55	47.8	23	20.0	5	4.3
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	3	2.6	8	7.0	35	30.4	54	47.0	15	13.0
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	1	.9	5	4.3	46	40.0	54	47.0	9	7.8
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1	.9	5	4.3	46	40.0	54	47.0	9	7.8
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2	1.7	2	1.7	14	12.2	49	42.6	48	41.7
- ราคาตลาดล่าสุด	1	.9	5	4.3	24	20.9	65	56.5	20	17.4
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	11	9.6	27	23.5	59	51.3	17	14.8	1	.9
- ราคาเทียบเคียง	6	5.2	26	22.6	53	46.1	23	20.0	7	6.1
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	1	.9	11	9.6	52	45.2	37	32.2	14	12.2
- ทุกบริษัท	22	19.1	22	19.1	21	18.3	23	20.0	27	23.5
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	18	15.7	7	6.1	13	11.3	38	33.0	39	33.9

ตารางที่ 4.30 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน

รายการ	ความเหมาะสม									
	ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง		ไม่เหมาะสม		ไม่แน่ใจ		เหมาะสม		เหมาะสมอย่างยิ่ง	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)			3	11.1	16	59.3	7	25.9	1	3.7
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1	3.7			10	37.0	15	55.6	1	3.7
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง			1	3.7	9	33.3	13	48.1	4	14.8
- ราคาตลาดล่าสุด			1	3.7	9	33.3	16	59.3	1	3.7
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	2	7.4	10	37.0	13	48.1	1	3.7	1	3.7
- ราคาเทียบเคียง	1	3.7	12	44.4	10	37.0	3	11.1	1	3.7
- ราคาปัจจุบันสุทธิ			1	3.7	14	51.9	11	40.7	1	3.7
- ราคาทุนในกรณีที่มีการปรับปรุงเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย					3	11.1	12	44.4	12	44.4
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	1	3.7	4	14.8	17	63.0	5	18.5		
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน			4	14.8	15	55.6	7	25.9	1	3.7
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)			1	3.7	7	25.9	18	66.7	1	3.7
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า			1	3.7	7	25.9	18	66.7	1	3.7
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง					2	7.4	12	44.4	13	48.1
- ราคาตลาดล่าสุด					4	14.8	18	66.7	5	18.5
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	1	3.7	5	18.5	18	66.7	2	7.4	1	3.7
- ราคาเทียบเคียง	1	3.7	6	22.2	15	55.6	4	14.8	1	3.7
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร			1	3.7	19	70.4	6	22.2	1	3.7
- ทุกบริษัท	6	22.2	9	33.3	3	11.1	6	22.2	3	11.1
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	3	11.1	3	11.1	1	3.7	11	40.7	9	33.3

ตารางที่ 4.31 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

รายการ	ความเหมาะสม									
	ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง		ไม่เหมาะสม		ไม่แน่ใจ		เหมาะสม		เหมาะสมอย่างยิ่ง	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	1	3.6			8	28.6	19	67.9		
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า			3	10.7	16	57.1	9	32.1		
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1	3.6	4	14.3	6	21.4	11	39.3	6	21.4
- ราคาตลาดล่าสุด	1	3.6	4	14.3	11	39.3	10	35.7	2	7.1
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	2	7.1	12	42.9	11	39.3	3	10.7		
- ราคาเทียบเคียง	4	14.3	8	28.6	14	50.0	2	7.1		
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	3	10.7	4	14.3	7	25.0	11	39.3	3	10.7
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย			1	3.6	6	21.4	14	50.0	7	25.0
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	2	7.1	3	10.7	14	50.0	8	28.6	1	3.6
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	1	3.6			9	32.1	16	57.1	2	7.1
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)			1	3.6	13	46.4	12	42.9	2	7.1
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า			1	3.6	13	46.4	12	42.9	2	7.1
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง			1	3.6	2	7.1	14	50.0	11	39.3
- ราคาตลาดล่าสุด			3	10.7	6	21.4	15	53.6	4	14.3
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	3	10.7	7	25.0	13	46.4	5	17.9		
- ราคาเทียบเคียง	3	10.7	6	21.4	14	50.0	5	17.9		
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร			4	14.3	12	42.9	11	39.3	1	3.6
- ทุกบริษัท	7	25.0	4	14.3	5	17.9	5	17.9	7	25.0
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	5	17.9	1	3.6	4	14.3	11	39.3	7	25.0

ตารางที่ 4.32 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยสำหรับความคิดเห็นของนักวิชาการ

รายการ	ความเหมาะสม									
	ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง		ไม่เหมาะสม		ไม่แน่ใจ		เหมาะสม		เหมาะสมอย่างยิ่ง	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	1	1.7	4	6.7	16	26.7	33	55.0	6	10.0
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า			8	13.3	30	50.0	21	35.0	1	1.7
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1	1.7	2	3.3	10	16.7	27	45.0	20	33.3
- ราคาตลาดล่าสุด	1	1.7	5	8.3	13	21.7	2	53.3	9	15.0
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	5	8.3	16	26.7	25	41.7	13	21.7	1	1.7
- ราคาเทียบเคียง	4	6.7	23	38.3	20	33.3	10	16.7	3	5.0
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	6	10.0	9	15.0	24	40.0	17	28.3	4	6.7
- ราคาทุนในกรณีที่มีการปรับปรุงเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	2	3.3	16	26.7	15	25.0	20	33.3	7	11.7
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	3	5.0	19	31.7	24	40.0	10	16.7	4	6.7
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	2	3.3	4	6.7	11	18.3	31	51.7	12	20.0
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	1	1.7	3	5.0	26	43.3	24	40.0	6	10.0
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1	1.7	3	5.0	26	43.3	24	40.0	6	10.0
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2	3.3	1	1.7	10	16.7	23	38.3	24	40.0
- ราคาตลาดล่าสุด	1	1.7	2	3.3	14	23.3	32	53.3	11	18.3
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	7	11.7	15	25.0	28	46.7	10	16.7		
- ราคาเทียบเคียง	2	3.3	14	23.3	24	40.0	14	23.3	6	10.0
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	1	1.7	6	10.0	21	35.0	20	33.3	12	20.0
- ทุกบริษัท	9	15.0	9	15.0	13	21.7	12	20.0	17	28.3
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	10	16.7	3	5.0	8	13.3	16	26.7	23	38.3

4.4.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้ตอบแบบสอบถาม

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี้จะใช้วิธีการทดสอบสมมติฐานทางสถิติ โดยจะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) สำหรับการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไป โดยทั้งนี้หากมีความแตกต่างกันเกิดขึ้นจะใช้วิธีการเปรียบเทียบเชิงซ้อน (Multiple Comparisons) เพื่อทำการเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของประชากรเป็นรายคู่ ครั้งละหลายๆ คู่ในเวลาเดียวกันต่อไป ซึ่งจะทำให้ทราบว่าค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของประชากรในคู่ใดบ้างที่แตกต่างกัน โดยในกรณีที่ค่าความแปรปรวนของกลุ่มประชากรเท่ากันจะใช้การทดสอบวิธีแอลเอสดี (Fisher's Least Significant Difference: LSD) ส่วนในกรณีที่ค่าความแปรปรวนของกลุ่มประชากรไม่เท่ากันจะใช้การทดสอบวิธีดันเนตตี 3 (Dunnett's T3) ซึ่งในที่นี้กำหนดให้ระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มถูกสุ่มมาจากกลุ่มของประชากรที่มีการแจกแจงแบบปกติและเป็นอิสระต่อกัน ส่วนในกรณีของการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของสองประชากรจะใช้สถิติทดสอบแบบที (t-Test) โดยในที่นี้กำหนดให้ระดับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มถูกสุ่มมาจากกลุ่มของประชากรที่มีการแจกแจงแบบปกติหรือใกล้เคียงแบบปกติและเป็นอิสระต่อกัน

4.2.2.1 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

สมมติฐานการวิจัย ผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของนักวิชาการ

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการในที่นี้จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยทำก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ โดยใช้สถิติทดสอบของลีวี (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2$$

$$H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3$$

โดย  $\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

$\sigma_3^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของนักวิชาการ

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.33 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ โดยใช้สถิติทดสอบของลีวี (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน



ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0: \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.34 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ แล้ว จะเห็นได้ว่าสำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งกำหนดจากราคาทุนในกรณีที่การแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เกิดต้นทุนครั้งแรกและในกรณีที่ผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี Dunnett's T3 เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการไม่เท่ากันจะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.35 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS เมื่อทำการทดสอบระหว่างกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน และนักวิชาการแล้ว พบว่าค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  และเมื่อทำการทดสอบระหว่างกลุ่มของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการแล้ว พบว่าค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.002 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  เช่นเดียวกัน นั่นคือ ความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและผู้สอบบัญชีแตกต่างจากนักวิชาการที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นแตกต่างจากนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.34 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.014 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.35 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS เมื่อทำการทดสอบระหว่างกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน และนักวิชาการแล้ว พบว่าค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.004 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันแตกต่างจากนักวิชาการที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันมีความคิดเห็นแตกต่างจากนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

สำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น จากตารางที่ 4.34 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ได้ค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้นผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ตารางที่ 4.33 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำ  
บัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	1.192	2	112	0.307
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.664	2	112	0.517
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2.424	2	112	0.093
- ราคาตลาดล่าสุด	1.347	2	112	0.264
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.214	2	112	0.808
- ราคาเทียบเคียง	0.483	2	112	0.618
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	2.906	2	112	0.059
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	6.976	2	112	0.001*
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	2.520	2	112	0.085
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	0.809	2	112	0.448
2. ผลผลิตทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	1.752	2	112	0.178
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1.752	2	112	0.178
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1.005	2	112	0.369
- ราคาตลาดล่าสุด	2.902	2	112	0.059
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	2.622	2	112	0.077
- ราคาเทียบเคียง	1.312	2	112	0.273
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	5.988	2	112	0.003*
- ทุกบริษัท	0.309	2	112	0.735
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	0.447	2	112	0.641

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.34 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของ  
ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	1.061	2	0.530	1.764	0.176
	Within Groups	33.670	112	0.301		
	Total	34.730	114			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.399	2	0.200	0.827	0.440
	Within Groups	27.031	112	0.241		
	Total	27.430	114			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	4.330	2	2.165	2.560	0.082
	Within Groups	94.714	112	0.846		
	Total	99.043	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	3.597	2	1.799	2.512	0.086
	Within Groups	80.194	112	0.716		
	Total	83.791	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	1.882	2	0.941	1.219	0.300
	Within Groups	86.466	112	0.772		
	Total	88.348	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	1.193	2	0.597	0.694	0.502
	Within Groups	96.250	112	0.859		
	Total	97.443	114			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	2.750	2	1.375	1.355	0.262
	Within Groups	113.650	112	1.015		
	Total	116.400	114			
- ราคาทุนในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	25.746	2	12.873	14.757	0.000*
	Within Groups	97.698	112	0.872		
	Total	123.443	114			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	0.958	2	0.479	0.584	0.559
	Within Groups	91.825	112	0.820		
	Total	92.783	114			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าสุทธิรวมเป็น รายการกำไรและขาดทุน	Between Groups	6.705	2	3.353	4.434	0.014*
	Within Groups	84.686	112	0.756		
	Total	91.391	114			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.606	2	0.303	0.941	0.393
	Within Groups	36.081	112	0.322		
	Total	36.687	114			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.606	2	0.303	0.941	0.393
	Within Groups	36.081	112	0.322		
	Total	36.687	114			

ตารางที่ 4.34 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของ  
ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ (ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	1.823	2	0.911	1.258	0.288
	Within Groups	81.169	112	0.725		
	Total	82.991	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	1.476	2	0.738	1.198	0.306
	Within Groups	69.011	112	0.616		
	Total	70.487	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	0.810	2	0.405	0.544	0.582
	Within Groups	83.364	112	0.744		
	Total	84.174	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	2.956	2	1.478	1.689	0.189
	Within Groups	98.035	112	0.875		
	Total	100.991	114			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร	Between Groups	1.807	2	0.903	2.030	0.136
	Within Groups	49.854	112	0.445		
	Total	51.661	114			
- ทุกบริษัท	Between Groups	8.000	2	4.000	1.932	0.150
	Within Groups	231.948	112	2.071		
	Total	239.948	114			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	0.826	2	0.413	0.205	0.815
	Within Groups	225.835	112	2.016		
	Total	226.661	114			

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.35 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบ ค่าความ แปรปรวน	วิธีการ ทดสอบ	กลุ่ม (I)	กลุ่ม (J)			
				นักวิชาการ		ผู้สอบบัญชี	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.0893	0.478		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.2381	0.064	-0.1488	0.316
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.0381	0.735		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.1220	0.286	0.1601	0.230
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.44*	0.038		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.31	0.150	0.13	0.591
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.43*	0.028		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.09	0.658	0.34	0.135
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.28	0.165		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.22	0.273	0.06	0.811
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.25	0.241		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.08	0.699	0.17	0.506
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	0.18	0.428		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.38	0.108	0.19	0.476
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	ผู้สอบบัญชี	0.73*	0.002		
			ผู้จัดทำบัญชี	1.10*	0.000	0.37	0.191
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	0.22	0.282		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.08	0.705	-0.14	0.556
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.14	0.482		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.60*	0.004	-0.46	0.054



ตารางที่ 4.35 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการ (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบ ค่าความ แปรปรวน	วิธีการ ทดสอบ	กลุ่ม (I)	กลุ่ม (J)			
				นักวิชาการ		ผู้สอบบัญชี	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
2. ผลผลิตทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.0804	0.537		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.1273	0.335	0.2077	0.178
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.0804	0.537		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.1273	0.335	0.2077	0.178
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	0.15	0.443		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.31	0.122	0.16	0.494
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.12	0.509		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.20	0.265	0.32	0.130
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	0.03	0.876		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.21	0.306	0.17	0.455
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.38	0.076		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.21	0.341	0.18	0.487
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	ผู้สอบบัญชี	-0.2155	0.379		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.2796	0.108	-0.0642	0.953
- ทุกบริษัท	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.28	0.395		
			ผู้จัดทำบัญชี	-0.65	0.054	-0.37	0.344
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	เท่ากัน	LSD	ผู้สอบบัญชี	-0.15	0.645		
			ผู้จัดทำบัญชี	0.09	0.783	0.24	0.531

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

4.4.2.2 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ

สมมติฐานการวิจัย อายุของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 25 ปี

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 25-35 ปี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 36-45 ปี

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 46-55 ปี

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุมากกว่า 55 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกันในที่นี้จะใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกันนั้นไม่แตกต่างกัน

### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2 = \sigma_4^2 = \sigma_5^2$$

$$H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 25 ปี

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 25-35 ปี

$\sigma_3^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 36-45 ปี

$\sigma_4^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุ 46-55 ปี

$\sigma_5^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีอายุมากกว่า 55 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.36 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลิวี (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกันมีค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกันมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.37 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในทุกประเด็นแล้วจะเห็นได้ว่ามีค่ามากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุแตกต่างกันย่อมไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในทุกประเด็น หรือสรุปได้ว่าอายุของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันมีความเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง "การบัญชีสำหรับการเกษตร" มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ตารางที่ 4.36 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามอายุ

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	3.650	4	110	0.008*
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.991	4	110	0.416
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2.142	4	110	0.080
- ราคาตลาดล่าสุด	3.088	4	110	0.019*
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.598	4	110	0.665
- ราคาเทียบเคียง	2.294	4	110	0.064
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	1.582	4	110	0.184
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	1.517	4	110	0.202
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	0.952	4	110	0.437
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	1.783	4	110	0.137
2. ผลผลิตทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	0.664	4	110	0.618
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.664	4	110	0.618
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	2.477	4	110	0.048*
- ราคาตลาดล่าสุด	1.370	4	110	0.249
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	2.361	4	110	0.058
- ราคาเทียบเคียง	1.063	4	110	0.378
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	1.172	4	110	0.327
- ทุกบริษัท	0.864	4	110	0.488
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	0.892	4	110	0.471

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.37 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม  
จำแนกตามอายุ

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.430	4	0.108	0.345	0.847
	Within Groups	34.300	110	0.312		
	Total	34.730	114			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.231	4	0.058	0.233	0.919
	Within Groups	27.199	110	0.247		
	Total	27.430	114			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	6.697	4	1.674	1.994	0.100
	Within Groups	92.346	110	0.840		
	Total	99.043	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	4.135	4	1.034	1.428	0.230
	Within Groups	79.656	110	0.724		
	Total	83.791	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	2.528	4	0.632	0.810	0.521
	Within Groups	85.820	110	0.780		
	Total	88.348	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	2.971	4	0.743	0.865	0.488
	Within Groups	94.473	110	0.859		
	Total	97.443	114			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	1.331	4	0.333	0.318	0.865
	Within Groups	115.069	110	1.046		
	Total	116.400	114			
- ราคามูลในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	6.353	4	1.588	1.492	0.209
	Within Groups	117.090	110	1.064		
	Total	123.443	114			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	0.986	4	0.246	0.295	0.881
	Within Groups	91.797	110	0.835		
	Total	92.783	114			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็น รายการกำไรหรือขาดทุน	Between Groups	1.887	4	0.472	0.580	0.678
	Within Groups	89.504	110	0.814		
	Total	91.391	114			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.483	4	0.121	0.367	0.832
	Within Groups	36.204	110	0.329		
	Total	36.687	114			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.483	4	0.121	0.367	0.832
	Within Groups	36.204	110	0.329		
	Total	36.687	114			

ตารางที่ 4.37 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม  
จำแนกตามอายุ (ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	1.943	4	0.486	0.659	0.622
	Within Groups	81.048	110	0.737		
	Total	82.991	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	2.443	4	0.611	0.987	0.418
	Within Groups	68.044	110	0.619		
	Total	70.487	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	3.166	4	0.792	1.075	0.373
	Within Groups	81.008	110	0.736		
	Total	84.174	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	3.972	4	0.993	1.126	0.348
	Within Groups	97.019	110	0.882		
	Total	100.991	114			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร	Between Groups	2.545	4	0.636	1.425	0.230
	Within Groups	49.116	110	0.447		
	Total	51.661	114			
- ทุกบริษัท	Between Groups	10.481	4	2.620	1.256	0.292
	Within Groups	229.467	110	2.086		
	Total	239.948	114			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	0.436	4	0.109	0.053	0.995
	Within Groups	226.225	110	2.057		
	Total	226.661	114			



4.2.2.3 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามเพศ

สมมติฐานการวิจัย เพศของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$$

$$H_1 : \bar{\mu}_1 \neq \bar{\mu}_2$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของเพศชาย

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของเพศหญิง

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงในที่นี้จะใช้สถิติทดสอบแบบที (t-Test) โดยทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิง โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2$$

$$H_1 : \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2$$

โดย  $\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของเพศชาย

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของเพศหญิง

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.38 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิง โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงมีค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังนั้นการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$  จะใช้สถิติทดสอบแบบที่ (t-Test) ของ Equal variances not assumed แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังนั้นการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$  จะใช้สถิติทดสอบแบบที่ (t-Test) ของ Equal variances assumed

จากตารางที่ 4.38 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS จะเห็นได้ว่าสำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบที่ (t-Test) ของ Equal variances assumed เมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นเรื่องของการซื้อสินค้าชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.047 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงมีความคิดเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง "การบัญชีสำหรับการเกษตร" มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบที่ (t-Test) ของ Equal variances not assumed เมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินค้าชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งกำหนดจากราคาทุนในกรณีที่การแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เกิดต้นทุนครั้งแรกและในกรณีที่ผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก และสำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินค้าชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) โดยการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.003 และ 0.013 ตามลำดับ ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงมีความคิดเห็นแตกต่าง

กันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

สำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น ได้ค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและเพศหญิงไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้นเพศของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.38 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นและการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและ เพศหญิง

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
1. ดินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Equal variances assumed	2.165	0.144	-2.004	113	0.047**	-0.2064	0.1030	-0.4105	-2.3437E-03
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Equal variances assumed	0.018	0.893	0.258	113	0.797	2.399E-02	9.314E-02	-0.1605	0.2085
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Equal variances assumed	2.706	0.103	-0.149	113	0.882	-2.64E-02	0.18	-0.38	0.32
- ราคาตลาดล่าสุด	Equal variances assumed	0.526	0.470	-0.524	113	0.601	-8.52E-02	0.16	-0.41	0.24
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Equal variances assumed	0.025	0.874	-0.727	113	0.469	-0.12	0.17	-0.45	0.21
- ราคาเทียบเคียง	Equal variances assumed	0.607	0.437	-1.468	113	0.145	-0.26	0.17	-0.60	8.93E-02
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Equal variances assumed	1.290	0.259	-0.485	113	0.629	-9.30E-02	0.19	-0.47	0.29
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียง เล็กน้อย	Equal variances not assumed	8.412	0.004*	3.090	111.477	0.003**	0.57	0.18	0.20	0.93
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และ ค่าพัฒนาที่ดิน	Equal variances assumed	0.685	0.410	1.067	113	0.288	0.18	0.17	-0.16	0.52
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	Equal variances not assumed	6.344	0.013*	-2.537	84.514	0.013**	-0.44	0.17	-0.78	-9.44E-02

ตารางที่ 4.38 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นและการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเพศชายและ เพศหญิง (ต่อ)

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Equal variances assumed	0.423	0.517	0.500	113	0.618	5.379E-02	0.1076	-0.1594	0.2670
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Equal variances assumed	0.423	0.517	0.500	113	0.618	5.379E-02	0.1076	-0.1594	0.2670
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Equal variances assumed	0.062	0.803	1.786	113	0.077	0.29	0.16	-3.12E-02	0.60
- ราคาตลาดล่าสุด	Equal variances not assumed	5.060	0.026*	1.487	104.523	0.140	0.22	0.15	-7.28E-02	0.51
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Equal variances assumed	1.103	0.296	-0.985	113	0.327	-0.16	0.16	-0.48	0.16
- ราคาเทียบเคียง	Equal variances assumed	0.744	0.390	-0.718	113	0.474	-0.13	0.18	-0.48	0.23
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	Equal variances assumed	0.488	0.486	-1.854	113	0.066	-0.2335	0.1260	-0.4831	1.603E-02
- ทุกบริษัท	Equal variances not assumed	5.565	0.020*	-0.454	90.848	0.651	-0.13	0.28	-0.69	0.43
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Equal variances assumed	3.110	0.081	-1.273	113	0.205	-0.34	0.27	-0.87	0.19

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

\*\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

4.4.4.2 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

สมมติฐานการวิจัย ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5 = \bar{\mu}_6$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5, 6$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีต่ำกว่า 5 ปี

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 5-10 ปี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 11-15 ปี

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 16-20 ปี

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 21-25 ปี

$\bar{\mu}_6$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีมากกว่า 25 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันในที่นี้จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี



หรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันนั้นไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2 = \sigma_4^2 = \sigma_5^2 = \sigma_6^2$$

$$H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5, 6$$

โดย  $\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีต่ำกว่า 5 ปี

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 5-10 ปี

$\sigma_3^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 11-15 ปี

$\sigma_4^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 16-20 ปี

$\sigma_5^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 21-25 ปี

$\sigma_6^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีมากกว่า 25 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.39 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันมี

ค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันจะมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5 = \mu_6$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.40 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ แล้วจะเห็นได้ว่าสำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม น้ำมัน) ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งกำหนดจากราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.030 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันย่อมแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.41 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS ได้ว่าความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีต่ำกว่า 5 ปี แตกต่างจากผู้ที่มีประสิทธิภาพ 11-15 ปี และ 21-25 ปี รวมทั้งผู้ที่มีประสิทธิภาพ 5-10 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสิทธิภาพ 21-25 ปี ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้ที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีต่ำกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสิทธิภาพ 11-15 ปี และ 21-25 ปี รวมทั้งผู้ที่มีประสิทธิภาพ 5-10 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสิทธิภาพ 21-25 ปี เกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์ม น้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.40 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับในประเด็นเรื่องของการขอเขตการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.045 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันย่อมแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสิทธิภาพในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้าน

บัญชีที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.41 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS ได้ว่าความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 5-10 ปี แตกต่างจากผู้ที่มีประสบการณ์ 16-20 ปี และ 21-25 ปี รวมทั้งผู้ที่มีประสบการณ์ 11-15 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสบการณ์ 21-25 ปี ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี 5-10 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสบการณ์ 16-20 ปี และ 21-25 ปี รวมทั้งผู้ที่มีประสบการณ์ 11-15 ปี มีความคิดเห็นแตกต่างจากผู้ที่มีประสบการณ์ 21-25 ปี เกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย สำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น จากตารางที่ 4.40 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ได้ค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกันย่อมไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้นประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ตารางที่ 4.39 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	0.925	5	109	0.468
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.918	5	109	0.472
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.687	5	109	0.635
- ราคาตลาดล่าสุด	1.768	5	109	0.125
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.814	5	109	0.542
- ราคาเทียบเคียง	1.705	5	109	0.139
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	1.887	5	109	0.102
- ราคาทุนในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	1.757	5	109	0.128
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	0.328	5	109	0.895
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	2.307	5	109	0.049*
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	0.248	5	109	0.940
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.248	5	109	0.940
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1.288	5	109	0.274
- ราคาตลาดล่าสุด	1.885	5	109	0.103
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.902	5	109	0.483
- ราคาเทียบเคียง	0.740	5	109	0.595
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	1.364	5	109	0.243
- ทุกบริษัท	1.874	5	109	0.105
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	1.342	5	109	0.252

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.40 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม  
จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	1.077	5	0.215	0.698	0.626
	Within Groups	33.653	109	0.309		
	Total	34.730	114			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	1.464	5	0.293	1.229	0.300
	Within Groups	25.967	109	0.238		
	Total	27.430	114			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	6.508	5	1.302	1.533	0.185
	Within Groups	92.536	109	0.849		
	Total	99.043	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	2.301	5	0.460	0.616	0.688
	Within Groups	81.490	109	0.748		
	Total	83.791	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	7.284	5	1.457	1.959	0.091
	Within Groups	81.064	109	0.744		
	Total	88.348	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	4.650	5	0.930	1.092	0.369
	Within Groups	92.794	109	0.851		
	Total	97.443	114			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	1.869	5	0.374	0.356	0.878
	Within Groups	114.531	109	1.051		
	Total	116.400	114			
- ราคามูลในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	4.667	5	0.933	0.857	0.513
	Within Groups	118.77	109	1.090		
	Total	123.437	114			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	8.288	5	1.658	2.138	0.066
	Within Groups	84.494	109	0.775		
	Total	92.783	114			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็น รายการกำไรหรือขาดทุน	Between Groups	2.172	5	0.434	0.531	0.753
	Within Groups	89.219	109	0.819		
	Total	91.391	114			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	3.046	5	0.609	1.974	0.088
	Within Groups	33.641	109	0.309		
	Total	36.687	114			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	3.046	5	0.609	1.974	0.088
	Within Groups	33.641	109	0.309		
	Total	36.687	114			

ตารางที่ 4.40 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม  
จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	4.057	5	0.811	1.120	0.354
	Within Groups	78.935	109	0.724		
	Total	82.991	114			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	5.566	5	1.113	1.869	0.106
	Within Groups	64.921	109	0.596		
	Total	70.487	114			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	8.944	5	1.789	2.592	0.030*
	Within Groups	75.230	109	0.690		
	Total	84.174	114			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	4.080	5	0.816	0.918	0.472
	Within Groups	96.911	109	0.889		
	Total	100.991	114			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร	Between Groups	5.033	5	1.007	2.353	0.045*
	Within Groups	46.628	109	0.428		
	Total	51.661	114			
- ทุกบริษัท	Between Groups	22.299	5	4.460	2.233	0.056
	Within Groups	217.649	109	1.997		
	Total	239.948	114			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	3.407	5	0.681	0.333	0.892
	Within Groups	223.254	109	2.048		
	Total	226.661	114			

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05



ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	ประสบการณ์ (I)	ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (J)																					
				ต่ำกว่า 5 ปี		5-10 ปี		11-15 ปี		16-20 ปี		21-25 ปี													
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.												
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม น้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.1008	0.626	11-15 ปี	-0.2337	0.297	16-20 ปี	0.0070	0.974	21-25 ปี	-0.3135	0.287	มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.0357	0.875	0.0651	0.684	0.1980	0.275	-0.0427	0.804	0.2778	0.291
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.1025	0.573	11-15 ปี	-0.3008	0.128	16-20 ปี	-0.1594	0.403	21-25 ปี	-0.2937	0.256	มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.0397	0.843	0.1422	0.313	0.3405*	0.034	0.1990	0.190	0.3333	0.150
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.08	0.820	11-15 ปี	-0.29	0.436	16-20 ปี	-0.13	0.720	21-25 ปี	0.61	0.211	มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.33	0.377	0.41	0.123	0.62*	0.040	0.46	0.108	-0.28	0.524
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.13	0.695	11-15 ปี	-0.22	0.534	16-20 ปี	-0.15	0.663	21-25 ปี	0.33	0.466	มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.11	0.754	0.24	0.342	0.33	0.246	0.26	0.337	-0.22	0.587

ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	ประสบการณ์ (I)	ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (J)										
				ต่ำกว่า 5 ปี		5-10 ปี		11-15 ปี		16-20 ปี		21-25 ปี		
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.25	0.444									
			11-15 ปี	-0.71*	0.042	-0.46	0.055							
			16-20 ปี	-0.43	0.201	-0.18	0.409	0.28	0.282					
			21-25 ปี	-1.11*	0.016	-0.86*	0.025	-0.40	0.321	-0.68	0.086			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.39	0.272	-0.14	0.566	0.32	0.253	0.04	0.874	0.72	0.078	
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.11	0.760									
			11-15 ปี	-0.64	0.087	-0.53*	0.039							
			16-20 ปี	-0.21	0.562	-0.10	0.665	0.43	0.123					
			21-25 ปี	-0.22	0.649	-0.12	0.774	0.42	0.334	-0.01	0.975			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.11	0.769	-0.01	0.982	0.53	0.081	0.10	0.732	0.11	0.799	
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.02	0.950									
			11-15 ปี	0.19	0.647	0.16	0.563							
			16-20 ปี	-0.03	0.938	-0.06	0.836	-0.22	0.476					
			21-25 ปี	0.06	0.918	0.03	0.944	-0.13	0.780	0.09	0.853			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.33	0.427	0.31	0.296	0.14	0.655	0.36	0.253	0.28	0.567	
- ราคามูลนิธิในการปรับปรุงเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.14	0.711									
			11-15 ปี	0.08	0.843	-0.06	0.834							
			16-20 ปี	-0.19	0.646	-0.33	0.224	-0.27	0.390					
			21-25 ปี	-0.67	0.228	-0.81	0.080	-0.75	0.126	-0.48	0.314			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.11	0.795	-0.03	0.913	0.03	0.935	0.30	0.358	0.78	0.117	

ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	ประสบการณ์ (I)	ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (J)									
				ต่ำกว่า 5 ปี		5-10 ปี		11-15 ปี		16-20 ปี		21-25 ปี	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.33	0.315								
			11-15 ปี	-0.52	0.142	-0.19	0.434						
			16-20 ปี	0.02	0.959	0.35	0.130	0.54*	0.043				
			21-25 ปี	-1.06*	0.025	-0.73	0.064	-0.53	0.196	-1.07*	0.008		
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.11	0.758	0.22	0.388	0.41	0.154	-0.13	0.637	0.94*	0.025
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	5-10 ปี	-0.10	1.000								
			11-15 ปี	-0.17	1.000	-0.07	1.000						
			16-20 ปี	0.17	0.999	0.27	0.973	0.34	0.946				
			21-25 ปี	-0.33	1.000	-0.23	1.000	-0.17	1.000	-0.51	0.993		
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.11	1.000	-0.01	1.000	0.06	1.000	-0.28	0.973	0.22	1.000
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.2823	0.174								
			11-15 ปี	-0.0556	0.804	-0.3378*	0.031						
			16-20 ปี	0.0244	0.910	-0.2578	0.076	0.0800	0.632				
			21-25 ปี	-0.0139	0.962	-0.2962	0.228	0.0417	0.872	-0.0383	0.880		
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.3611	0.114	0.0788	0.622	0.4167*	0.023	0.3367	0.052	0.3750	0.155
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.2823	0.174								
			11-15 ปี	-0.0556	0.804	-0.3378*	0.031						
			16-20 ปี	0.0244	0.910	-0.2578	0.076	0.0800	0.632				
			21-25 ปี	-0.0139	0.962	-0.2962	0.228	0.0417	0.872	-0.0383	0.880		
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.3611	0.114	0.0788	0.622	0.4167*	0.023	0.3367	0.052	0.3750	0.155

ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	ประสบการณ์ (I)	ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (J)										
				ต่ำกว่า 5 ปี		5-10 ปี		11-15 ปี		16-20 ปี		21-25 ปี		
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.44	0.171									
			11-15 ปี	0.31	0.364	-0.12	0.600							
			16-20 ปี	0.07	0.830	-0.36	0.101	-0.24	0.349					
			21-25 ปี	0.61	0.176	0.18	0.640	0.30	0.450	0.54	0.166			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.50	0.153	0.06	0.792	0.19	0.496	0.43	0.106	-0.11	0.782	
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.67*	0.022									
			11-15 ปี	0.52	0.098	-0.15	0.485							
			16-20 ปี	0.31	0.309	-0.36	0.074	-0.21	0.366					
			21-25 ปี	0.50	0.222	-0.17	0.625	-0.02	0.963	0.19	0.583			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.78*	0.015	0.11	0.617	0.26	0.300	0.47	0.051	0.28	0.447	
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.08	0.793									
			11-15 ปี	-0.70*	0.038	-0.62*	0.008							
			16-20 ปี	-0.32	0.324	-0.24	0.269	0.38	0.130					
			21-25 ปี	-0.83	0.060	-0.75*	0.042	-0.13	0.731	-0.51	0.177			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.00	1.000	0.08	0.735	0.70*	0.011	0.32	0.215	0.83*	0.036	
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.11	0.758									
			11-15 ปี	-0.35	0.357	-0.46	0.083							
			16-20 ปี	0.04	0.913	-0.07	0.781	0.39	0.171					
			21-25 ปี	-0.33	0.504	-0.44	0.290	0.02	0.970	-0.37	0.386			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.17	0.666	0.06	0.829	0.52	0.095	0.13	0.665	0.50	0.263	

ตารางที่ 4.41 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	ประสบการณ์ (I)	ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี (J)										
				ต่ำกว่า 5 ปี		5-10 ปี		11-15 ปี		16-20 ปี		21-25 ปี		
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.2958	0.226									
			11-15 ปี	-0.1694	0.520	0.1264	0.488							
			16-20 ปี	0.0556	0.827	0.3514*	0.040	0.2250	0.254					
			21-25 ปี	0.5556	0.110	0.8514*	0.004	0.7250*	0.019	0.5000	0.096			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.0278	0.917	0.3236	0.088	0.1972	0.355	-0.0278	0.891	-0.5278	0.090	
- ทุกบริษัท	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	-0.79	0.134									
			11-15 ปี	-0.23	0.682	0.56	0.157							
			16-20 ปี	0.23	0.681	1.02*	0.006	0.46	0.280					
			21-25 ปี	0.67	0.373	1.46*	0.021	0.90	0.174	0.44	0.495			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	-0.17	0.773	0.63	0.126	0.07	0.885	-0.39	0.370	-0.83	0.214	
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	เท่ากัน	LSD	5-10 ปี	0.20	0.706									
			11-15 ปี	-0.11	0.855	-0.31	0.442							
			16-20 ปี	-0.12	0.836	-0.32	0.394	-0.01	0.981					
			21-25 ปี	0.44	0.557	0.24	0.700	0.55	0.411	0.56	0.391			
			มากกว่า 25 ปีขึ้นไป	0.22	0.704	0.02	0.959	0.33	0.482	0.34	0.447	-0.22	0.742	

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

4.4.2.5 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินการ

สมมติฐานการวิจัย ระยะเวลาเปิดดำเนินการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

#### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการ 1-5 ปี

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการ 6-10 ปี

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการ 11-15 ปี

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการมากกว่า 15 ปีขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการที่แตกต่างกันในครั้งนี้จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยขั้นตอนนี้จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะกำหนดให้ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน ทั้งนี้เนื่องมาจากจำนวนของกลุ่มตัวอย่างสำหรับประชากรบางกลุ่มมีจำนวนน้อยมากจนไม่สามารถทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรโดยใช้สถิติทดสอบของลิวี (Levene's Test) ได้

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.42 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในทุกประเด็นแล้ว จะเห็นได้ว่ามีค่ามากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจ



สวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินการที่แตกต่างกันย่อมไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในทุกประเด็น หรือสรุปได้ว่าระยะเวลาเปิดดำเนินการของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ต่างกันมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.42 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สันทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	1.222	3	0.407	1.685	0.198
	Within Groups	5.563	23	0.242		
	Total	6.786	26			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.457	3	0.152	0.558	0.648
	Within Groups	6.284	23	0.273		
	Total	6.741	26			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	2.709	3	0.903	1.665	0.202
	Within Groups	12.476	23	0.542		
	Total	15.185	26			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	0.177	3	0.059	0.134	0.939
	Within Groups	10.119	23	0.440		
	Total	10.296	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	1.566	3	0.522	0.708	0.557
	Within Groups	16.952	23	0.737		
	Total	18.519	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	1.690	3	0.563	0.708	0.557
	Within Groups	18.310	23	0.796		
	Total	20.000	26			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	0.357	3	0.119	0.266	0.849
	Within Groups	10.310	23	0.448		
	Total	10.667	26			
- ราคามูลงในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	0.667	3	0.222	0.451	0.719
	Within Groups	11.333	23	0.493		
	Total	12.000	26			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	2.844	3	0.948	2.155	0.121
	Within Groups	10.119	23	0.440		
	Total	12.963	26			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็น รายการกำไรหรือขาดทุน	Between Groups	2.622	3	0.874	1.755	0.184
	Within Groups	11.452	23	0.498		
	Total	14.074	26			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.090	3	0.030	0.118	0.948
	Within Groups	5.859	23	0.255		
	Total	5.949	26			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.090	3	0.030	0.118	0.948
	Within Groups	5.859	23	0.255		
	Total	5.949	26			

ตารางที่ 4.42 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินการ  
(ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง	Between Groups	0.685	3	0.228	0.534	0.663
	Within Groups	9.833	23	0.428		
	Total	10.519	26			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	1.344	3	0.448	1.352	0.282
	Within Groups	7.619	23	0.331		
	Total	8.963	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	0.190	3	0.063	0.101	0.959
	Within Groups	14.476	23	0.629		
	Total	14.667	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	1.280	3	0.427	0.592	0.626
	Within Groups	16.571	23	0.720		
	Total	17.852	26			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี สำหรับการเกษตร	Between Groups	1.153	3	0.384	2.224	0.113
	Within Groups	3.976	23	0.173		
	Total	5.130	26			
- ทุกบริษัท	Between Groups	0.167	3	0.056	0.027	0.994
	Within Groups	47.833	23	2.080		
	Total	48.000	26			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	3.447	3	1.149	0.604	0.619
	Within Groups	43.738	23	1.902		
	Total	47.185	26			

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

4.2.2.6 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544

สมมติฐานการวิจัย จำนวนสินทรัพย์ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 1-50 ล้านบาท

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 51-100 ล้านบาท

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 101-150 ล้านบาท

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์ 151-200 ล้านบาท

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนสินทรัพย์มากกว่า 200 ล้านบาท

ขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันในที่นี้จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัยดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันนั้นไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2 = \sigma_4^2 = \sigma_5^2$$

$$H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย

$\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีสินทรัพย์ 1-50 ล้านบาท

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีสินทรัพย์ 51-100 ล้านบาท

$\sigma_3^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีสินทรัพย์ 101-150 ล้านบาท

$\sigma_4^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีสินทรัพย์ 151-200 ล้านบาท

$\sigma_5^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีสินทรัพย์มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.43 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันมีค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.44 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ แล้วจะเห็นได้ว่าสำหรับในประเด็นเรื่องของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) รวมทั้งในประเด็นเรื่อง

ของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) จากราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง และในประเด็นเรื่องของการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) จากราคาตลาดล่าสุด ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.042, 0.046 และ 0.041 ตามลำดับ ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันย่อมแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.45 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS ได้ว่าความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 จำนวน 1-50 ล้านบาท แตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีสินทรัพย์จำนวน 51-100 ล้านบาท และ 151-200 ล้านบาท ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่า สำหรับในประเด็นดังกล่าวธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 จำนวน 1-50 ล้านบาท มีความคิดเห็นแตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีสินทรัพย์จำนวน 51-100 ล้านบาท และ 151-200 ล้านบาท เกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

จากตารางที่ 4.44 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.047 ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันย่อมแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการเปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.45 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS ได้ว่าความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 จำนวน 1-50 ล้านบาท แตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีสินทรัพย์จำนวน 151-200 ล้านบาท ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 จำนวน 1-50 ล้านบาท มีความคิดเห็นแตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีสินทรัพย์จำนวน



151-200 ด้านบาท เกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

สำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น จากตารางที่ 4.44 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ได้ คำนัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของ ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ที่แตกต่างกันย่อมไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น จำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 ของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.43 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจ  
สวนปาล์มน้ำมันจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี  
พ.ศ. 2544

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	0.815	3	23	0.499
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	2.307	3	23	0.103
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	1.333	3	23	0.288
- ราคาตลาดล่าสุด	1.972	3	23	0.146
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.183	3	23	0.907
- ราคาเทียบเคียง	1.172	3	23	0.342
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	0.447	3	23	0.721
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	12.072	3	23	0.000*
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	2.258	3	23	0.109
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	1.242	3	23	0.318
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	1.439	3	23	0.257
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1.439	3	23	0.257
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.481	3	23	0.699
- ราคาตลาดล่าสุด	1.190	3	23	0.335
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.772	3	23	0.522
- ราคาเทียบเคียง	0.149	3	23	0.929
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	3.453	3	23	0.033*
- ทุกบริษัท	2.535	3	23	0.082
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	1.435	3	23	0.258

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.44 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน  
ปาล์มน้ำมันจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา  
บัญชีปี พ.ศ. 2544

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	2.001	3	0.667	3.207	0.042*
	Within Groups	4.784	23	0.208		
	Total	6.786	26			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	1.934	3	0.645	3.085	0.047*
	Within Groups	4.807	23	0.209		
	Total	6.741	26			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	4.385	3	1.462	3.113	0.046*
	Within Groups	10.800	23	0.470		
	Total	15.185	26			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	3.059	3	1.020	3.240	0.041*
	Within Groups	7.237	23	0.315		
	Total	10.296	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	4.102	3	1.367	2.181	0.118
	Within Groups	14.417	23	0.627		
	Total	18.519	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	2.929	3	0.976	1.316	0.293
	Within Groups	17.071	23	0.742		
	Total	20.000	26			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	0.800	3	0.267	0.622	0.608
	Within Groups	9.867	23	0.429		
	Total	10.667	26			
- ราคามูลในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	2.133	3	0.711	1.658	0.204
	Within Groups	9.867	23	0.429		
	Total	12.000	26			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	1.746	3	0.582	1.194	0.334
	Within Groups	11.217	23	0.488		
	Total	12.963	26			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็น รายการกำไรหรือขาดทุน	Between Groups	2.191	3	0.730	1.413	0.264
	Within Groups	11.883	23	0.517		
	Total	14.074	26			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.820	3	0.273	1.225	0.323
	Within Groups	5.129	23	0.223		
	Total	5.949	26			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	0.820	3	0.273	1.225	0.323
	Within Groups	5.129	23	0.223		
	Total	5.949	26			

ตารางที่ 4.44 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวน  
ป่าส้ม น้ำมันจําแนกตามจำนวนสินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา  
บัญชีปี พ.ศ. 2544 (ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคํล่อง	Between Groups	1.985	3	0.662	1.784	0.178
	Within Groups	8.533	23	0.371		
	Total	10.519	26			
- ราคาตลาดลํ่าสุด	Between Groups	2.159	3	0.720	2.432	0.091
	Within Groups	6.804	23	0.296		
	Total	8.963	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	1.863	3	0.621	1.115	0.363
	Within Groups	12.804	23	0.557		
	Total	14.667	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	2.381	3	0.794	1.180	0.339
	Within Groups	15.471	23	0.673		
	Total	17.852	26			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	Between Groups	0.225	3	0.075	0.352	0.788
	Within Groups	4.904	23	0.213		
	Total	5.130	26			
- ทุกบริษัท	Between Groups	5.717	3	1.906	1.037	0.395
	Within Groups	42.283	23	1.838		
	Total	48.000	26			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	7.852	3	2.617	1.530	0.233
	Within Groups	39.333	23	1.710		
	Total	47.185	26			

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (I)	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (J)					
				1-50 ล้านบาท		51-100 ล้านบาท		151-200 ล้านบาท	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.5982* -0.7411* -0.2411	0.048 0.017 0.313	-0.1429 0.3571	0.705 0.295	0.5000	0.147
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.4881 -0.7738* -0.3071	0.103 0.013 0.203	-0.2857 0.1810	0.452 0.593	0.4667	0.176
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคอลล่วง	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-1.00* -1.00* -0.20	0.030 0.030 0.574	0.00 0.80	1.000 0.124	0.80	0.124
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.81* -0.81* -0.01	0.031 0.031 0.966	0.00 0.80	1.000 0.063	0.80	0.063
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.21 -0.88 -0.88*	0.680 0.092 0.042	-0.67 -0.67	0.313 0.261	0.00	1.000
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท 151-200 ล้านบาท มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.60 -0.60 -0.74	0.277 0.277 0.108	0.00 -0.13	1.000 0.834	-0.13	0.834

ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (I)	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (J)					
				1-50 ล้านบาท		51-100 ล้านบาท		151-200 ล้านบาท	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.17	0.690				
			151-200 ล้านบาท	-0.50	0.237	-0.33	0.539		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.10	0.768	0.27	0.583	0.60	0.222
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	51-100 ล้านบาท	-0.50*	0.009				
			151-200 ล้านบาท	-0.83	0.769	-0.33	0.990		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.10	1.000	0.40	0.873	0.73	0.893
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.13	0.779				
			151-200 ล้านบาท	-0.79	0.085	-0.67	0.254		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.33	0.373	-0.20	0.699	0.47	0.370
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดีดอรรถเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.71	0.131				
			151-200 ล้านบาท	-0.71	0.131	0.00	1.000		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.17	0.639	0.53	0.320	0.53	0.320
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	0.0260	0.931				
			151-200 ล้านบาท	-0.5573	0.073	-0.5833	0.144		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.0906	0.711	-0.1167	0.738	0.4667	0.189
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	0.0260	0.931				
			151-200 ล้านบาท	-0.5573	0.073	-0.5833	0.144		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.0906	0.711	-0.1167	0.738	0.4667	0.189



ตารางที่ 4.45 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (I)	สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 (J)					
				1-50 ล้านบาท		51-100 ล้านบาท		151-200 ล้านบาท	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคลอง	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.17	0.668				
			151-200 ล้านบาท	-0.83*	0.040	-0.67	0.193		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.10	0.752	0.27	0.555	0.93*	0.047
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	0.06	0.857				
			151-200 ล้านบาท	-0.27	0.437	-0.33	0.461		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.66*	0.026	0.60	0.145	0.93*	0.028
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.06	0.895				
			151-200 ล้านบาท	-0.40	0.408	-0.33	0.590		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.66	0.096	-0.60	0.282	-0.27	0.629
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	0.27	0.605				
			151-200 ล้านบาท	-0.73	0.171	-1.00	0.149		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	-0.46	0.282	-0.73	0.233	0.27	0.660
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	51-100 ล้านบาท	0.1458	0.996				
			151-200 ล้านบาท	-0.1875	0.262	-0.3333	0.862		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.1125	0.999	-0.0333	1.000	0.3000	0.917
- ทุกบริษัท	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	0.96	0.273				
			151-200 ล้านบาท	1.29	0.144	0.33	0.766		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.23	0.749	-0.73	0.466	-1.07	0.293
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	เท่ากัน	LSD	51-100 ล้านบาท	-0.67	0.426				
			151-200 ล้านบาท	-1.67	0.055	-1.00	0.359		
			มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป	0.00	1.000	0.67	0.492	1.67	0.094

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

4.4.2.7 การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ

สมมติฐานการวิจัย จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันย่อมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \bar{\mu}_1 = \bar{\mu}_2 = \bar{\mu}_3 = \bar{\mu}_4 = \bar{\mu}_5$$

$$H_1 : \text{มี } \bar{\mu}_i \neq \bar{\mu}_j \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\bar{\mu}_1$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 1-50 คน

$\bar{\mu}_2$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 51-100 คน

$\bar{\mu}_3$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 101-150 คน

$\bar{\mu}_4$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงาน 151-200 คน

$\bar{\mu}_5$  = ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีจำนวนพนักงานมากกว่า 200 คนขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันในครั้งนี้จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) โดยทั้งนี้ก่อนที่จะทำการทดสอบสมมติฐานดังกล่าวข้างต้นจะทำการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลิวินี (Levene's Test) ซึ่งมีสมมติฐานในการวิจัย ดังต่อไปนี้

สมมติฐานการวิจัย ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันนั้นไม่แตกต่างกัน

### สมมติฐานทางสถิติ

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2 = \sigma_4^2 = \sigma_5^2$$

$$H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ อย่างน้อย 1 คู่ } i \neq j ; i, j = 1, 2, 3, 4, 5$$

โดย  $\sigma_1^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีพนักงาน 1-50 คน

$\sigma_2^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีพนักงาน 51-100 คน

$\sigma_3^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีพนักงาน 101-150 คน

$\sigma_4^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีพนักงาน 151-200 คน

$\sigma_5^2$  = ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกิจการที่มีพนักงานมากกว่า 200 คนขึ้นไป

กำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) = 0.05

จากตารางที่ 4.46 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS สำหรับการทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกัน โดยใช้สถิติทดสอบของลีวีเน่ (Levene's Test) นั้นให้ทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ ซึ่งหากมีค่าน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จะปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันมีค่าแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แต่หากค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จะยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันมีค่าไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สำหรับการทดสอบสมมติฐาน  $H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5$  ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) ของ One-Way ANOVA นั้นได้ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ดังแสดงในตารางที่ 4.47 และเมื่อทำการพิจารณาจากค่านัยสำคัญสำหรับในประเด็นต่างๆ แล้วจะเห็นได้ว่าสำหรับในประเด็นเรื่องของผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) และสำหรับในประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าครั้งแรกสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยวและรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที ได้ค่านัยสำคัญเท่ากับ 0.043 ทั้งสองกรณี ซึ่งน้อยกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงปฏิเสธสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันย่อมแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับในประเด็นดังกล่าวนั่นเอง ซึ่งเมื่อนำไปทำการ

เปรียบเทียบเชิงซ้อน โดยใช้การทดสอบวิธี LSD เนื่องจากค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันนั้นเท่ากัน จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.48 ผลลัพธ์ที่ได้จากโปรแกรม SPSS ได้ว่าความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีพนักงานประจำทั้งหมดจำนวน 51-100 คน แตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีพนักงานประจำทั้งหมดจำนวน 1-50 คน และ 101-150 คน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นดังกล่าวธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีพนักงานประจำทั้งหมดจำนวน 51-100 คน มีความคิดเห็นแตกต่างจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีพนักงานประจำทั้งหมดจำนวน 1-50 คน และ 101-150 คน เกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

สำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้น จากตารางที่ 4.47 ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS ได้ค่านัยสำคัญมากกว่า  $\alpha$  (0.05) จึงยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  นั่นคือ ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันย่อมไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรือสรุปได้ว่าสำหรับในประเด็นอื่นๆ นั้นจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่แตกต่างกัน

ตารางที่ 4.46 การทดสอบความเท่ากันของค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของธุรกิจ  
สวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำ  
ทั้งหมดของกิจการ

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	0.169	3	23	0.916
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	1.008	3	23	0.407
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.638	3	23	0.598
- ราคาตลาดล่าสุด	1.169	3	23	0.343
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	1.269	3	23	0.308
- ราคาเทียบเคียง	1.896	3	23	0.158
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	0.364	3	23	0.779
- ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	11.923	3	23	0.000*
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	5.378	3	23	0.006*
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	0.867	3	23	0.473
2. ผลผลิตทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	0.757	3	23	0.530
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.757	3	23	0.530
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.093	3	23	0.963
- ราคาตลาดล่าสุด	0.294	3	23	0.829
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.621	3	23	0.609
- ราคาเทียบเคียง	0.101	3	23	0.959
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	1.438	3	23	0.257
- ทุกบริษัท	1.114	3	23	0.364
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	1.033	3	23	0.397

\* ค่าความแปรปรวนของระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.47 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	0.394	3	0.131	0.473	0.704
	Within Groups	6.392	23	0.278		
	Total	6.786	26			
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	1.357	3	0.452	1.932	0.153
	Within Groups	5.384	23	0.234		
	Total	6.741	26			
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	1.420	3	0.473	0.791	0.511
	Within Groups	13.765	23	0.598		
	Total	15.185	26			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	0.767	3	0.256	0.617	0.611
	Within Groups	9.529	23	0.414		
	Total	10.296	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	4.548	3	1.516	2.496	0.085
	Within Groups	13.971	23	0.607		
	Total	18.519	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	4.485	3	1.495	2.216	0.113
	Within Groups	15.515	23	0.675		
	Total	20.000	26			
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	Between Groups	1.181	3	0.394	0.955	0.431
	Within Groups	9.485	23	0.412		
	Total	10.667	26			
- ราคามูลในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพ เกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	Between Groups	0.632	3	0.211	0.426	0.736
	Within Groups	11.368	23	0.494		
	Total	12.000	26			
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	Between Groups	1.022	3	0.341	0.656	0.587
	Within Groups	11.941	23	0.519		
	Total	12.963	26			
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็น รายการกำไรหรือขาดทุน	Between Groups	0.265	3	0.088	0.147	0.930
	Within Groups	13.809	23	0.600		
	Total	14.074	26			
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	Between Groups	1.747	3	0.582	3.187	0.043*
	Within Groups	4.202	23	0.183		
	Total	5.949	26			
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	Between Groups	1.747	3	0.582	3.187	0.043*
	Within Groups	4.202	23	0.183		
	Total	5.949	26			



ตารางที่ 4.47 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (ต่อ)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	Between Groups	0.783	3	0.261	0.617	0.611
	Within Groups	9.735	23	0.423		
	Total	10.519	26			
- ราคาตลาดล่าสุด	Between Groups	1.772	3	0.591	1.889	0.160
	Within Groups	7.191	23	0.313		
	Total	8.963	26			
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	Between Groups	2.667	3	0.889	1.704	0.194
	Within Groups	12.000	23	0.522		
	Total	14.667	26			
- ราคาเทียบเคียง	Between Groups	4.837	3	1.612	2.849	0.060
	Within Groups	13.015	23	0.566		
	Total	17.852	26			
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	Between Groups	0.747	3	0.249	1.307	0.296
	Within Groups	4.382	23	0.191		
	Total	5.130	26			
- ทุกบริษัท	Between Groups	2.515	3	0.838	0.424	0.738
	Within Groups	45.485	23	1.978		
	Total	48.000	26			
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	Between Groups	3.465	3	1.155	0.608	0.617
	Within Groups	43.721	23	1.901		
	Total	47.185	26			

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 4.48 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (I)	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (J)					
				1-50 คน		51-100 คน		101-150 คน	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
1. สิ้นทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.2059 -0.1345 -0.3130	0.489 0.736 0.296	0.0714 0.877 -0.1071	0.776 0.776 0.776	-0.1786	0.699
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.1765 -0.0336 -0.6408*	0.518 0.927 0.026	0.1429 0.736 -0.4643	0.188 0.188 0.188	-0.6071	0.161
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคอลลง	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.13 -0.38 -0.63	0.761 0.515 0.155	-0.25 0.712 -0.50	0.370 0.370 0.370	-0.25	0.712
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	0.04 -0.21 -0.46	0.903 0.673 0.215	-0.25 0.658 -0.50	0.283 0.283 0.283	-0.25	0.658
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.57 0.18 -1.07*	0.198 0.765 0.021	0.75 0.278 -0.50	0.374 0.374 0.374	-1.25	0.077
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.38 0.12 -1.13*	0.411 0.850 0.021	0.50 0.489 -0.75	0.209 0.209 0.209	-1.25	0.092

ตารางที่ 4.48 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (I)	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (J)					
				1-50 คน		51-100 คน		101-150 คน	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
- ราคาสับปัจจุบันสุทธิ	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	0.28 0.03 -0.47	0.442 0.952 0.200	-0.25 -0.75	0.657 0.112	-0.50	0.378
- ราคาก่อนในการที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.41 0.09 -0.16	0.965 1.000 0.999	0.50 0.25	0.974 0.999	-0.25	0.998
- ราคาคัดลวดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	ไม่เท่ากัน	Dunnett's T3	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.06 -0.06 -0.56	0.998 1.000 0.926	0.00 -0.50	1.000 0.945	-0.50	0.995
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.24 -0.24 0.01	0.590 0.688 0.973	0.00 0.25	1.000 0.652	0.25	0.713
2. ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.6324* 0.3676 -0.0074	0.014 0.262 0.976	1.0000* 0.6250	0.013 0.050	-0.3750	0.322
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.6324* 0.3676 -0.0074	0.014 0.262 0.976	1.0000* 0.6250	0.013 0.050	-0.3750	0.322
- ราคาสับปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.47 0.03 0.03	0.206 0.952 0.936	0.50 0.50	0.384 0.288	0.00	1.000

ตารางที่ 4.48 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่ของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (ต่อ)

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	การทดสอบค่าความแปรปรวน	วิธีการทดสอบ	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (I)	จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ (J)					
				1-50 คน		51-100 คน		101-150 คน	
				Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.	Mean Difference (I-J)	Sig.
- ราคาตลาดล่าสุด	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.19 0.56 0.56	0.544 0.194 0.085	0.75 0.75	0.135 0.070	0.00	1.000
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.75 0.50 -0.25	0.074 0.364 0.540	1.25 0.50	0.058 0.338	-0.75	0.243
- ราคาเทียบเคียง	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-1.12* 0.38 -0.37	0.014 0.503 0.388	1.50* 0.75	0.031 0.172	-0.75	0.261
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	0.3529 0.3529 -0.1471	0.159 0.291 0.550	0.0000 -0.5000	1.000 0.119	-0.5000	0.199
- ทุกบริษัท	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	0.78 0.03 0.53	0.329 0.978 0.505	-0.75 -0.25	0.544 0.804	0.50	0.685
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	เท่ากัน	LSD	51-100 คน 101-150 คน มากกว่า 200 คนขึ้นไป	-0.07 0.68 -0.82	0.924 0.518 0.294	0.75 -0.75	0.536 0.450	-1.50	0.222

\* ค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของกลุ่มประชากรแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

#### 4.5 ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

หากทำการพิจารณาถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยแล้ว จะเห็นได้ว่านอกจากจะช่วยทำให้งบการเงินของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเป็นที่ยอมรับได้ในระดับสากลและสามารถวัดมูลค่าของกิจการในเชิงเศรษฐกิจได้อย่างแท้จริงคือสามารถวัดผลการดำเนินงานของกิจการจากกิจกรรมทางการเกษตรซึ่งทำให้เกิดการแปรรูปเชิงชีวภาพสำหรับต้นปาล์มน้ำมันในลักษณะของการเจริญเติบโตและการให้ผลผลิตเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันได้แล้ว ยังทำให้กิจการสามารถทำการรายงานทางการเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้ตลอดช่วงอายุของต้นปาล์มน้ำมันโดยจะเริ่มตั้งแต่มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันเรื่อยไปจนกระทั่งต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากกิจการดังกล่าว นอกจากนี้การแสดงผลค่าของต้นปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันด้วยราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องจะส่งผลทำให้ข้อมูลทางการเงินของกิจการมีความเป็นกลาง น่าเชื่อถือ มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และสามารถนำมาทำการเปรียบเทียบกันในเรื่องกิจการได้ ทั้งนี้เนื่องมาจากข้อมูลดังกล่าวจะสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าที่แท้จริงของต้นปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันของกิจการโดยไม่มีขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้บริหารเช่นเดียวกับการวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ซึ่งอาจจะทำให้เกิดการบิดเบือนของข้อมูลทางการเงินได้จากการเลือกใช้วิธีการปันส่วนต้นทุน วิธีการเพาะเลี้ยงและการบำรุงรักษา ตลอดจนวิธีการในการจัดหาเงินทุนของกิจการที่แตกต่างกัน

อย่างไรก็ตามการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยอาจจะทำให้เกิดปัญหาต่างๆ ขึ้นได้ ทั้งนี้เนื่องมาจากสภาพทางธุรกิจสิ่งแวดล้อม และสภาพทางการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนความพร้อมในด้านความรู้ ความเข้าใจ และความชำนาญของหน่วยงานและบุคลากรต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง กับธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทยยังมีค่อนข้างน้อยอีกด้วย ดังนั้นในที่นี้จะนำเสนอผลการวิจัยเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตลอดจนแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งจะได้มาจากการศึกษาความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการจากคำตอบในแบบสอบถามที่ให้ผู้ตอบเขียน

แสดงความคิดเห็นได้อย่างเสรี รวมทั้งข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น ปัญหาในด้านการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ได้ดังต่อไปนี้

4.5.1 ปัญหาด้านการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน)

จากการที่ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน ครั้งแรก และทำการรับรู้รายการสำหรับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน ครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกในงบกำไรขาดทุนของกิจการทันที ซึ่งรายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวถือได้ว่าเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง ดังนั้นกิจการจะมีการรับรู้รายได้ที่เร็วเกินไปซึ่งจะส่งผลทำให้มีภาระที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่กรมสรรพากรและต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของกิจการจากรายการกำไรดังกล่าวเร็วขึ้นด้วยนั่นเอง

#### แนวทางในการแก้ไขปัญหา

การกำหนดให้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน ครั้งแรก และทำการรับรู้รายการสำหรับผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน ครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกในงบกำไรขาดทุนของกิจการทันทีนั้น ไม่ควรทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกในงบกำไรขาดทุนของกิจการทันที โดยควรทำการรับรู้เป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในส่วนเกินทุนในงบดุลของกิจการแทน และจะทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนของกิจการเมื่อทำการจำหน่ายต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวแล้วเท่านั้น

4.5.2 ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรม

4.5.2.1 ปัจจุบันในประเทศไทยมีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันแต่ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับต้นปาล์มน้ำมันในทุกช่วงอายุ โดยตลาดซื้อขายคล่องของต้นปาล์มน้ำมันมีเฉพาะในกรณีของต้นกล้าปาล์มน้ำมันซึ่งมีอายุในช่วง 3-12 เดือนเท่านั้น โดยทั้งนี้ขึ้นอยู่กับว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันทำการจำหน่ายต้นกล้าปาล์มน้ำมัน



ในช่วงอายุใด เช่น อาจจะทำกำหนดยุติธรรมในช่วงอายุ 3 เดือน 8 เดือน 10 เดือน หรือ 12 เดือน ซึ่งในกรณีของต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันที่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องก็สามารถใช้ราคาตลาดดังกล่าวในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ส่วนในกรณีของต้นปาล์มน้ำมันที่ไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องนั้นก็ควรให้กิจการแสดงมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในงบดุลด้วยราคาทุนเช่นเดิม ซึ่งจะมีความเหมาะสมมากกว่าทั้งนี้เนื่องมาจากราคาทุนเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต มีหลักฐานน่าเชื่อถือ และสามารถตรวจสอบได้ และในปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดตั้งตลาดซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้าของกระทรวงพาณิชย์สำหรับต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน ซึ่งช่วยทำให้ราคามีมาตรฐานน่าเชื่อถือ ยอมรับได้ และสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งสามารถจะนำมาใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน ของกิจการได้ ทั้งนี้เนื่องมาจากราคาที่กิจการเข้าไปทำสัญญาในตลาดซื้อขายล่วงหน้านั้นเป็นราคาที่กิจการต้องการที่จะซื้อหรือขายจริงเพียงแต่กิจการมีโอกาสที่จะมีกำไรหรือขาดทุนจากการทำประกันความเสี่ยงซึ่งถึงแม้จะไม่สามารถขายได้ในราคาที่ประกันความเสี่ยงไว้ในตลาดซื้อขายล่วงหน้าก็ตาม ก็จะไม่เกิดผลกำไรหรือขาดทุนขึ้นจากการประกันความเสี่ยงในทุกงวดบัญชีเช่นเดียวกัน

4.5.2.2 ราคาตลาดของต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน มักจะมีความผันผวนขึ้นลงตามอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) ของตลาดการบริโภคน้ำมันปาล์มทั้งในและนอกประเทศ โดยหากความต้องการในการบริโภคน้ำมันปาล์มในประเทศหรือต่างประเทศมีสูงย่อมส่งผลทำให้ราคาตลาดของผลปาล์ม น้ำมัน เพิ่มขึ้น และทำให้ความนิยมในการปลูกปาล์ม น้ำมัน เพิ่มขึ้นซึ่งจะส่งผลทำให้ราคาตลาดของเมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เพิ่มขึ้นด้วยนั่นเอง นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับฤดูกาล ภัยธรรมชาติ และการแทรกแซงราคาของรัฐบาลอีกด้วย ดังนั้นราคาตลาดดังกล่าวอาจจะไม่เหมาะสมที่จะนำมากำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน ของธุรกิจสวนปาล์ม น้ำมัน ทั้งนี้เนื่องมาจากอาจจะทำให้งบกำไรขาดทุนของกิจการไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการและอาจจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิดในผลการดำเนินงานดังกล่าวของกิจการได้

4.5.2.3 ในกรณีของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน ของธุรกิจสวนปาล์ม น้ำมัน ซึ่งกำหนดจากราคาตลาดล่าสุด ในส่วนของต้นปาล์ม น้ำมัน จะใช้ได้เฉพาะกับต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน ที่มีราคาตลาดเท่านั้น ซึ่งการใช้ราคาตลาดล่าสุดของต้นกล้าปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมัน หากเป็นราคาตลาดล่าสุดที่ผ่านมาเป็นระยะเวลาไม่นานมากอาจจะทำให้มีความแตกต่างกับราคาตลาดในปัจจุบัน

ค่อนข้างมากด้วย ซึ่งจะส่งผลทำให้การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันของกิจการขาดความน่าเชื่อถือได้

4.5.2.4 ในกรณีของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งกำหนดจากราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น หากไม่สามารถหาราคาตลาดของปาล์มน้ำมันพันธุ์หนึ่งได้อาจจะใช้ราคาตลาดของปาล์มน้ำมันพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน ซึ่งในส่วนของต้นปาล์มน้ำมันจะใช้ได้เฉพาะกับต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่มีราคาตลาดเท่านั้น รวมทั้งการใช้ราคาตลาดของต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันพันธุ์อื่นมาแทนอาจจะทำให้ราคาตลาดที่ได้ขาดความน่าเชื่อถือ ทั้งนี้เนื่องมาจากต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันในแต่ละพันธุ์จะมีลักษณะเฉพาะและมีราคาตลาดที่แตกต่างกันมากซึ่งอาจจะไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการอ้างอิงหรือใช้แทนกันดังกล่าว

4.5.2.5 ในกรณีของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งกำหนดจากราคาเทียบเคียง เช่น หากไม่สามารถหาราคาตลาดของต้นปาล์มน้ำมันได้อาจจะใช้ราคาเทียบเคียงเป็นหน่วยของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันหรือผลปาล์มน้ำมันเพื่อการจำหน่ายซึ่งเป็นผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวแทน ซึ่งในกรณีนี้อาจจะทำได้ยากในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เนื่องมาจากปริมาณผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันอาจจะมีความไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับการบำรุงรักษาและสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติต่างๆ เช่น ฤดูกาล ภัยธรรมชาติ เป็นต้น ทำให้การคาดการณ์ปริมาณผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันอาจจะมีความคลาดเคลื่อนได้ รวมทั้งราคาของผลผลิตมักจะมีการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงอยู่ตลอดเวลาเช่นเดียวกัน โดยทั้งนี้ขึ้นอยู่กับฤดูกาล สภาพแวดล้อมทางธรรมชาติ อุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) ของตลาดการบริโภคน้ำมันปาล์มทั้งในและนอกประเทศ และการแทรกแซงราคาของรัฐบาล ซึ่งจะส่งผลทำให้มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวขาดความน่าเชื่อถือได้ รวมทั้งในแต่ละกิจการอาจจะมีราคาแตกต่างกันทั้งในเรื่องของสัดส่วนในการเทียบเคียงที่เหมาะสมและการประมาณปริมาณผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการซึ่งจะทำให้ยากแก่การนำมาเปรียบเทียบกันในระหว่างกิจการได้

4.5.2.6 ในกรณีของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งกำหนดจากราคาปัจจุบันสุทธิ โดยราคาปัจจุบันสุทธิของต้นปาล์มน้ำมันคือมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ โดยทั้งนี้จะไม่รวมกระแสเงินสดที่ใช้เป็นเงินทุนในการจัดหาต้นปาล์มน้ำมัน การชำระภาษี หรือการปลูกต้นปาล์มน้ำมันขึ้นใหม่ภายหลังจากการเก็บเกี่ยวแล้ว ซึ่งในกรณีนี้จะทำได้ยากในทางปฏิบัติ ทั้งนี้เนื่องมาจากต้องทำการคาดการณ์ปริมาณผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันซึ่งมีความไม่แน่นอน และต้องทำการพยากรณ์ราคาของผลผลิตดังกล่าวใน

อนาคตเป็นระยะเวลาค่อนข้างนานถึง 25 ปี ตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน ซึ่งอาจจะส่งผลทำให้การประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับมีความคลาดเคลื่อนได้รวมทั้งในส่วนของอัตราคิดลดกิจการต้องทำการพิจารณาว่าอัตราคิดลดใดเหมาะสมสำหรับกิจการ โดยต้องใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่กิจการขอกู้จากธนาคารซึ่งหากกิจการกู้ยืมมาจากหลายแหล่งย่อมเกิดปัญหาว่าจะเลือกใช้อัตราคิดลดจากแหล่งใดเป็นอัตราคิดลดของกิจการ นอกจากนี้การเลือกใช้ราคาปัจจุบันสุทธิในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวมักจะมีแนวโน้มที่กิจการส่วนใหญ่จะแสดงมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่สูงเกินไปในงบดุล ทั้งนี้อาจจะโดยเจตนาหรือไม่เจตนาซึ่งจะส่งผลทำให้กิจการมีการรับรู้รายได้ที่สูงเกินไป รวมทั้งมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่ได้ในแต่ละกิจการอาจจะมีความแตกต่างกัน โดยทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการประมาณกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับและการเลือกใช้อัตราคิดลดของแต่ละกิจการ ซึ่งจะทำให้ยากแก่การนำมาเปรียบเทียบกันในระหว่างกิจการได้ รวมทั้งยังเป็นการยากในการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของสมมติฐานซึ่งใช้เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการอีกด้วย ซึ่งอาจจะทำให้เกิดความขัดแย้งกันระหว่างผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชี และกรมสรรพากรได้ในกรณีที่ผู้บริหารของกิจการมีความเชื่อมั่นในประสิทธิภาพการดำเนินงานของตนและยืนยันว่ามูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการมีความน่าเชื่อถือ

#### แนวทางในการแก้ไข้ปัญหา

สำหรับต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งไม่มีตลาดซื้อขายคล่องในทุกช่วงอายุและจำเป็นต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจากการใช้ราคาปัจจุบันสุทธิ ซึ่งการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันและการเลือกใช้อัตราคิดลดของแต่ละกิจการอาจจะอยู่บนพื้นฐานของแต่ละกิจการ รวมทั้งอาจจะมีการใช้การประมาณการที่ไม่สมเหตุสมผลและขาดหลักฐานที่น่าเชื่อถือ ดังนั้นการคำนวณราคาปัจจุบันสุทธิดังกล่าวควรกระทำโดยบริษัทประเมินราคาอิสระที่มีความชำนาญในการประเมินราคาสำหรับสวนปาล์มน้ำมันโดยเฉพาะ และอาจจะมีบริษัทรับประกันคุณภาพเพื่อให้การรับรองความน่าเชื่อถือของบริษัทดังกล่าวซึ่งจะทำให้การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันมีความน่าเชื่อถือขึ้น

4.5.2.7 ในกรณีของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่อยู่ติดกับที่ดินและไม่มีราคาตลาด ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะกำหนดมาจากการใช้ราคาตลาดสำหรับต้นปาล์มน้ำมันรวมกับที่ดินและค่าพัฒนาที่ดินหักด้วยราคาตลาดของที่ดินและค่าพัฒนาที่ดินนั้น ซึ่งในกรณีนี้แท้จริงแล้วต้นปาล์มน้ำมันและที่ดินไม่สามารถแยกออกจากกันได้ และหากต้องมีการนำราคาตลาดของที่ดินซึ่งเป็นราคาประเมินของกรมที่ดินมาใช้จะทำให้เกิดปัญหาได้ว่าราคาประเมินของกรมที่ดินมักจะมีมูลค่าที่ต่ำจนเกินไป ซึ่งมักจะใช้ในการประเมินราคาของที่ดินเปล่าและอาจจะไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้อ้างอิงสำหรับที่ดินที่มีการปลูกต้น

ปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้ ซึ่งจะทำให้ราคาตลาดของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการมีแนวโน้มที่จะแสดงมูลค่าที่สูงจนเกินไปในงบดุล รวมทั้งราคาตลาดของที่ดินในแต่ละพื้นที่มักจะมีค่าแตกต่างกัน ซึ่งจะส่งผลทำให้การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันด้วยวิธีการดังกล่าวอาจจะไม่ได้สะท้อนภาพที่แท้จริงของมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการและอาจจะมีค่าแตกต่างกันในระหว่างกิจการที่อยู่กันคนละท้องถิ่นได้

4.5.2.8 ในกรณีของมูลค่ายุติธรรมของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งกำหนดจากราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคละ หากกิจการไม่ได้ทำการจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวแต่มีการนำเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันไปใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ เช่น มีการนำเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันไปเพาะปลูกหรือมีการนำผลปาล์มน้ำมันไปสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบซึ่งจะทำให้ไม่มีราคาตลาดสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการ

#### แนวทางในการแก้ไขปัญหา

ไม่ควรทำการเปิดทางเลือกให้แก่ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในกรณีที่กิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันได้อย่างน่าเชื่อถือโดยให้กิจการกลับไปใช้ราคาทุนเช่นเดิม ทั้งนี้เนื่องจากกิจการอาจจะเสี่ยงและไม่พยายามที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวและกลับไปใช้ราคาทุนเช่นเดิมซึ่งกระทำได้ง่ายกว่าโดยอ้างว่าไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่สำหรับในกรณีของผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันควรทำการเปิดทางเลือกให้แก่กิจการสามารถใช้ราคาทุนได้ในกรณีที่กิจการมีการผลิตผลิตภัณฑ์ต่อเนื่องจากผลิตผลทางการเกษตรดังกล่าวซึ่งจะทำให้ไม่สามารถหาราคาตลาดได้

4.5.2.9 เนื่องมาจากการจำหน่ายต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันมักจะมีค่าหลากหลายในแง่ประเภทของตลาดที่ทำการจำหน่าย รวมทั้งในแต่ละประเภทของตลาดมักจะมีค่าความเสี่ยงและต้นทุนที่แตกต่างกันซึ่งอาจส่งผลทำให้การประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายเพื่อทำการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นกล้าปาล์มน้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน และผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวอาจจะทำได้ยากหรือไม่ถูกต้อง

4.5.3 ปัญหาด้านการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)

4.5.3.1 จากการที่ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน ณ วันต้นงวดและปลายงวดเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนของกิจการ จะเห็นได้ว่าในกรณีที่กิจการมีการกำหนดมูลค่ายุติธรรม



ของต้นปาล์มน้ำมันจากราคาปัจจุบันสุทธิ ในช่วงแรกที่กิจการเริ่มมีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้จะยังไม่มีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันแต่จะมีการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนของกิจการ ซึ่งรายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวถือได้ว่าเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง ดังนั้นกิจการจะมีการรับรู้รายได้ที่เร็วเกินไปซึ่งจะส่งผลทำให้มีภาระที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่กรมสรรพากรและต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของกิจการจากรายการกำไรดังกล่าวเร็วขึ้นด้วยนั่นเอง

#### แนวทางในการแก้ไขปัญหา

การรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ซึ่งรายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวถือได้ว่าเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง ดังนั้นกิจการไม่ควรทำการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนของกิจการแต่อาจจะเปลี่ยนไปทำการรับรู้เป็นส่วนเกินทุนในงบดุลของกิจการแทน

4.5.3.2 จากการที่ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนของกิจการโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด จะเห็นได้ว่าเนื่องจากต้นปาล์มน้ำมันไม่มีตลาดซื้อขายคล่องในทุกช่วงอายุโดยมีเฉพาะในช่วงที่เป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันเท่านั้น ซึ่งค่อนข้างมีอายุที่จำกัดในการจำหน่ายเพียงไม่กี่อายุ ได้แก่ ในช่วงอายุ 3 เดือน 8 เดือน 10 เดือน หรือ 12 เดือน ทำให้การรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดจะไม่สามารถแยกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้อย่างชัดเจนหากเลยช่วงอายุที่เป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันไปแล้ว หรือแม้แต่ในช่วงที่เป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันอาจจะไม่สามารถแยกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้อย่างชัดเจนด้วยเช่นเดียวกันทั้งนี้เนื่องมาจากต้นกล้าปาล์มน้ำมันมีราคาตลาดเพียงไม่กี่อายุเท่านั้น รวมทั้งการวัดการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมันจะกระทำได้ค่อนข้างยากโดยเฉพาะสำหรับกิจการที่มีพื้นที่การเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันค่อนข้างมาก ทั้งนี้เนื่องมาจากทำให้กิจการต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปในการสังเกต ติดตาม และวัดค่าของการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพดังกล่าวซึ่งอาจจะไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ

#### แนวทางในการแก้ไขปัญหา

1) การรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันในงบกำไรขาดทุนของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดซึ่งกิจการอาจจะไม่สามารถทำการแยกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวออกได้

อย่างชัดเจน ดังนั้นกิจการอาจจะไม่ต้องแยกแสดงในงบกำไรขาดทุนของกิจการสำหรับการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดแต่อาจจะแสดงรวมกันเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันแทน

2) หากต้องการทำให้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันสามารถทำการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันในงบกำไรขาดทุนของกิจการโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดได้ นอกจากต้องจัดให้มีบริษัทซึ่งรับทำการประเมินราคาของต้นปาล์มน้ำมันในแต่ละช่วงอายุเพื่อทำการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันแล้ว บริษัทดังกล่าวยังจะต้องกำหนดเกณฑ์ในการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมันเพิ่มเติมทั้งนี้เพื่อที่จะทำการวัดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมันนั่นเอง

#### 4.5.4 ปัญหาอื่นๆ

จากการที่ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการหามูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันทุกวันทีในงบดุลอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติและทำให้กิจการต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปมากกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ โดยเฉพาะหากเป็นกิจการขนาดใหญ่ซึ่งมีปริมาณของต้นปาล์มน้ำมันจำนวนมากหลายไร่และในแต่ละไร่มีต้นปาล์มน้ำมันที่หลากหลายอายุจะทำให้ยิ่งเพิ่มภาระงานให้แก่กิจการ รวมทั้งหากกิจการต้องจัดทำงบการเงินระหว่างกาลแล้วอาจจะทำให้กิจการทำการปิดบัญชีและนำส่งงบการเงินไม่ทันเวลาได้ ส่วนในกรณีของกิจการขนาดเล็กอาจจะมีความยุ่งยากของความพร้อมของบุคลากรที่มีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรยังมีค่อนข้างน้อย รวมทั้งทำให้กิจการต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับอีกด้วย นอกจากนี้กรมสรรพากรยังไม่ได้มีการยอมรับในวิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวซึ่งทำให้กิจการอาจจะต้องมีการจัดทำงบการเงินขึ้น 2 ชุดได้

#### แนวทางในการแก้ไขปัญหา

ควรให้การฝึกอบรมแก่บุคลากรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน เช่น ผู้บริหาร ผู้จัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชีเพื่อให้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมากยิ่งขึ้น รวมทั้งควรมีการทดลองใช้มาตรฐานฉบับดังกล่าวเป็นระยะเวลาค่อนข้างนานพอสมควรทั้งนี้เพื่อให้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันสามารถปรับตัวได้ทัน และเมื่อทำการประกาศใช้แล้วควรบังคับใช้กับทุกบริษัทไม่ว่าจะเป็นบริษัท จำกัด หรือบริษัท จำกัด (มหาชน) ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกันและสามารถนำมาเปรียบเทียบกันในระหว่างกิจการได้



ดังนั้นจากการศึกษาความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยและแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังที่ได้กล่าวไปแล้วสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.49 สรุปการสัมภาษณ์ประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหาจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ประเด็นปัญหา	สรุปปัญหาที่อาจเกิดขึ้น	แนวทางในการแก้ไขปัญหา
1. ปัญหาด้านการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน)	1.1 มีการรับรู้รายได้เร็วเกินไปทำให้ต้องเสียภาษีและจ่ายเงินปันผลเร็วขึ้น	- รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกเป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในส่วนเกินทุนในงบดุล
2. ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรม	2.1 ราคาตลาดมักจะมีความผันผวนขึ้นลงตามอุปสงค์และอุปทานของตลาดการบริโภคน้ำมันปาล์มทั้งในและนอกประเทศ ฤดูกาล ภัยธรรมชาติ และการแทรกแซงราคาของรัฐบาล	-
	2.2 ราคาตลาดล่าสุดอาจจะแตกต่างจากราคาตลาดในปัจจุบัน	-
	2.3 ปาล์มน้ำมันในแต่ละพันธุ์จะมีลักษณะเฉพาะทำให้มีราคาตลาดที่แตกต่างกัน	-
	2.4 ปริมาณผลผลิตมักจะไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับการบำรุงรักษา ฤดูกาล และภัยธรรมชาติ	-

ตารางที่ 4.49 สรุปการสัมภาษณ์ประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหาจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย (ต่อ)

ประเด็นปัญหา	สรุปปัญหาที่อาจเกิดขึ้น	แนวทางในการแก้ไขปัญหา
	2.5 การคำนวณราคาปัจจุบันสุทธิของต้นปาล์มน้ำมันจะยากในการคาดการณ์ผลผลิตที่มีความไม่แน่นอน การพยากรณ์ราคาของผลผลิตในอนาคต และการเลือกใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม	- การคำนวณราคาปัจจุบันสุทธิควรกระทำโดยบริษัทประเมินราคาอิสระ
	2.6 การนำราคาประเมินของกรมที่ดินซึ่งมักจะต่ำมาใช้ทำให้ราคาตลาดของต้นปาล์มน้ำมันมีแนวโน้มที่จะแสดงมูลค่าที่สูงเกินไปรวมทั้งราคาตลาดของที่ดินในแต่ละพื้นที่จะมีความแตกต่างกัน	-
	2.7 ไม่มีราคาตลาดสำหรับเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันที่ใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ	- ควรเปิดทางเลือกให้สามารถใช้ราคาทุนสำหรับการแสดงมูลค่าในงบดุลได้
3. ปัญหาด้านการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	3.1 มีการรับรู้รายได้เร็วเกินไปทำให้ต้องเสียภาษีและจ่ายเงินปันผลเร็วขึ้น	- รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นส่วนเกินทุนในงบดุล
	3.2 ไม่สามารถแยกการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดได้อย่างชัดเจนเนื่องจากต้นปาล์มน้ำมันไม่มีตลาดซื้อขายคล่องในทุกช่วงอายุ	- แสดงการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดรวมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน

ตารางที่ 4.49 สรุปการสัมภาษณ์ประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหาจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย (ต่อ)

ประเด็นปัญหา	สรุปปัญหาที่อาจเกิดขึ้น	แนวทางในการแก้ไขปัญหา
		- ให้บริษัทประเมินราคาอิสระกำหนดเกณฑ์การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมัน
4. ปัญหาด้านอื่นๆ	4.1 การคำนวณมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน ณ ทุกวันที่ในงบดุลอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยาก รวมทั้งอาจจะทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับ	- ฝึกอบรมบุคลากรต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

#### 4.6 การวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

การวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในที่นี่จะศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีของไทยเปรียบเทียบกับการนำวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ซึ่งการศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันแห่งหนึ่งในประเทศไทย โดยให้ชื่อว่า “บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด” และได้อาศัยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลผลิตทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของกิจการดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ตลอดจนเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยจะศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2546 ซึ่งกิจการดังกล่าวได้เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาดังกล่าว โดยก่อนหน้านี้อีกกิจการมีเฉพาะการทำธุรกิจสกัดน้ำมันปาล์มดิบเพื่อการจำหน่ายเท่านั้น

##### 4.6.1 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับใดที่ออกมารองรับและกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ทำให้ธุรกิจดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้

มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน

### สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)

การศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันตามมาตรฐานการบัญชีของไทยในที่นี่จะประกอบด้วยประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 1) การรับรู้รายการ (Recognition)

ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้ต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล ซึ่งตรงตามคำนิยามของสินทรัพย์และเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลตามแม่บทการบัญชี โดยต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวในอนาคตคือ ต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันแก่กิจการได้ ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของต้นปาล์มน้ำมันคือ ศักยภาพของต้นปาล์มน้ำมันในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม และกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### 2) การวัดมูลค่า (Measurement)

ต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตคือ ให้ผลผลิตเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันเพื่อการจำหน่ายหรือใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ และกิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถให้ผลผลิตได้เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตรงตามคำนิยามของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ดังนั้นการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) โดยค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันจะคิดเข้าเป็นต้นทุนของต้นปาล์มน้ำมันและบันทึกบัญชีเป็นเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันซึ่งมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลของกิจการ

#### 3) การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Change in Value)

จากการที่ต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันเพื่อการ



จำหน่ายหรือใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ และกิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถให้ผลผลิตแก่กิจการได้เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตรงตามค่านิยมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ดังนั้นการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของต้นปาล์มน้ำมันจึงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของต้นปาล์มน้ำมันตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันที่กิจการได้ประมาณขึ้น ดังนั้นกิจการจึงต้องทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันซึ่งถือเป็นบัญชีต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นจากการที่กิจการได้ทำการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมัน ซึ่งการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันดังกล่าวจำเป็นต้องกระทำอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน โดยจะเริ่มทำการตัดจ่ายเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมัน และต้องทำการรับรู้มูลค่าของเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนของกิจการ

การศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีของไทยในที่นี้จะใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2546 มาเป็นตัวอย่างในการศึกษา ซึ่งกิจการดังกล่าวได้เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2543 โดยมีการปลูกแยกออกเป็น 2 แปลง คือ แปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 1 และ 2 ซึ่งคิดเป็นเนื้อที่จำนวน 866.26 ไร่ และ 668.23 ไร่ ตามลำดับ นอกจากนี้ยังมีส่วนของแปลงปาล์มน้ำมันใหญ่ที่รับโอนมาจากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งเป็นบริษัทในเครือของกิจการในช่วงระยะเวลาต้นปีเดียวกันอีกจำนวน 324.45 ไร่ รวมเป็นเนื้อที่ทั้งสิ้นจำนวน 1,858.94 ไร่ โดยมีต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 40,932 ต้น ซึ่งคิดเป็นมูลค่าของต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 1,708,350 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 1 ของภาคผนวก ค) และมีค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเพาะปลูก การเลี้ยงดู และการบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการทั้งในส่วนของแปลงปาล์มน้ำมันเล็กและแปลงปาล์มน้ำมันใหญ่ที่รับโอนมาในระหว่างปี พ.ศ. 2543 เป็นจำนวนทั้งสิ้น 4,842,050 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 2 ของภาคผนวก ค)

ดังนั้นการบันทึกบัญชีในการรับรู้ต้นทุนปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลและการบันทึกมูลค่าของต้นทุนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในปี พ.ศ. 2543 จะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	4,842,050
เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	4,842,050

ต่อมาในระหว่างปี พ.ศ. 2544 บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ได้มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันเพิ่มเติมในพื้นที่ของแปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 2 และ 3 โดยมีเนื้อที่จำนวน 234.41 ไร่ และ 432.04 ไร่ ตามลำดับ รวมเป็นเนื้อที่ทั้งสิ้นจำนวน 666.45 ไร่ และมีต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 14,740 ต้น ซึ่งคิดเป็นมูลค่าของต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 663,300 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 3 ของภาคผนวก ค) และมีค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการเพาะปลูก การเลี้ยงดู และการบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการทั้งในส่วนของแปลงปาล์มน้ำมันเล็กและแปลงปาล์มน้ำมันใหญ่ในระหว่างปี พ.ศ. 2544 เป็นจำนวนทั้งสิ้น 5,838,229 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 4 ของภาคผนวก ค)

ดังนั้นการบันทึกบัญชีในการรับรู้ต้นทุนปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลและการบันทึกมูลค่าของต้นทุนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในปี พ.ศ. 2544 จะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	5,838,229
เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	5,838,229

สำหรับในส่วนของงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จะปรากฏยอดเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 10,680,279 บาท ซึ่งจะคำนวณมาจาก

เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543	4,842,050 บาท
<u>บวก</u> ค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2544	<u>5,838,229 บาท</u>
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544	<u>10,680,279 บาท</u>

ต่อมาในระหว่างปี พ.ศ. 2545 บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ได้มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันเพิ่มเติมในพื้นที่ของแปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 4 โดยมีเนื้อที่ทั้งสิ้นจำนวน 1,181.69 ไร่ และมีต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 36,340 ต้น ซึ่งคิดเป็นมูลค่าของต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 1,635,300 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 5 ของภาคผนวก ค) และมี

ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเพาะปลูก การเลี้ยงดู และการบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นจำนวนรวม 10,398,647 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 6 ของภาคผนวก ค) ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงานย่อยในโครงการคือ หน่วยงานบุกเบิก หน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ หน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 1, 2, 3 และ 4 โดยมีจำนวนรวม 2,859,107 บาท, 1,397,446 บาท, 1,662,616 บาท, 560,584 บาท, 526,523 บาท และ 3,392,371 บาท ตามลำดับ (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 7-12 ของภาคผนวก ค) โดยในที่นี้กิจการได้พิจารณาตัดรายการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซ่อมแซมเครื่องจักรจำนวน 1,153,554 บาท ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซ่อมแซมยานพาหนะจำนวน 211,960 บาท และค่าใช้จ่ายอื่นๆ จำนวน 23,833 บาท ออกจากค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2545 ซึ่งจะรวมในการคำนวณยอดเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการเห็นว่ารายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวควรถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของกิจการมากกว่าจะรวมเป็นต้นทุนของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการ

ค่าใช้จ่ายโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2545 (ก่อนปรับปรุง)	10,398,647 บาท
<u>หัก</u> ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	1,153,554 บาท
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	211,960 บาท
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	23,833 บาท
ค่าใช้จ่ายโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2545 (หลังปรับปรุง)	<u>9,009,300 บาท</u>

ดังนั้นการบันทึกบัญชีในการรับรู้ต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลและการบันทึกมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในปี พ.ศ. 2545 จะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	9,009,300
เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	9,009,300

สำหรับในส่วนของงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จะปรากฏยอดบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 19,689,579 บาท ซึ่งจะคำนวณมาจาก

เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544	10,680,279 บาท
<u>บวก</u> ค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2545	<u>9,009,300 บาท</u>
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545	<u>19,689,579 บาท</u>

ต่อมาในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 ต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด ซึ่งเริ่มปลูกในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2543 เริ่มให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันทั้งสิ้น จำนวน 25,570 กิโลกรัม โดยมีราคาจำหน่ายกิโลกรัมละ 2.418 บาท ซึ่งคิดเป็นมูลค่าจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 61,828 บาท รวมทั้งกิจการได้เริ่มทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 โดยใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวของกิจการ ซึ่งในที่นี้บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด คาดว่าต้นปาล์มน้ำมันของกิจการจะสามารถให้ผลผลิตได้เป็นระยะเวลา 22 ปี ดังนั้นจากยอดเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในงบดุลของกิจการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งมีจำนวน 19,689,579 บาท นำมาหารด้วยระยะเวลาการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการคือ 22 ปี และเนื่องจากกิจการต้องจัดหางบการเงิน ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546 ดังนั้นการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันของกิจการจะกระทำเพียงครั้งปีคือ ในช่วงระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 เท่านั้น ซึ่งได้เท่ากับ 447,490 บาท

การบันทึกบัญชีเมื่อมีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 จะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	61,828
เครดิต บัญชีขาย – ผลปาล์มน้ำมัน	61,828

การบันทึกบัญชีเมื่อทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 จะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่าย	447,490
( <u>19,689,579</u> * ๕ )	
22 ปี      12	
เครดิต บัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	447,490

นอกจากนี้ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 บริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด มีรายละเอียดค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการเป็นจำนวนรวม 5,951,010 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 13 ของภาคผนวก ค) ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงานย่อยในโครงการคือ หน่วยงานบุกเบิก หน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ หน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 1, 2 และ 3 โดยมีจำนวนรวม 1,371,596 บาท, 847,994 บาท, 1,652,988 บาท, 909,201 บาท และ 1,169,231 บาท ตามลำดับ (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 14-18 ของภาคผนวก ค) และเนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

หลังจากที่ต้นปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถให้ผลผลิตได้แล้ว ดังนั้นกิจการจะทำการการรับรู้  
ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของกิจการ ซึ่งการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่าย (แยกตามประเภทของค่าใช้จ่าย เช่น บัญชีเงินเดือน)

เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ

สำหรับในส่วนของงบดุล ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546 ของบริษัท ไทยปาล์ม  
ออยล์ จำกัด จะปรากฏยอดบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 19,242,089 บาท  
ซึ่งจะคำนวณมาจาก

เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2545	19,689,579 บาท
หัก เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่าย	447,490 บาท
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546	<u>19,242,089 บาท</u>

#### ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce)

การศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่  
เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันตามมาตรฐานการบัญชีของ  
ไทยในที่นี่จะประกอบด้วยประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่  
เปลี่ยนแปลงไป

##### 1) การรับรู้รายการ (Recognition)

เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้น  
ปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ซึ่งตรงตาม  
คำนิยามของสินทรัพย์และเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลตามแม่บทการบัญชี โดยเมล็ดพันธุ์  
ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันถือเป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของ  
เหตุการณ์ในอดีต และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจาก  
เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวในอนาคตคือ กิจการสามารถนำเมล็ดพันธุ์  
ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันไปทำการจำหน่ายหรือนำไปใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของ  
กิจการได้

##### 2) การวัดมูลค่าและการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Measurement and Recognition of Change in Value)

เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้น  
ปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันถือเป็นสินค้างเหลือของกิจการ ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการ  
อาจจะมีเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวไว้เพื่อการจำหน่าย เพื่อใช้ในการผลิต



หรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ได้แก่ น้ำมันปาล์มดิบเพื่อการจำหน่ายของกิจการ ซึ่งตรงตามคำนิยามของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ซึ่งกำหนดให้กิจการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า โดยมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในที่นี้หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้าได้ ดังนั้นการวัดมูลค่าและการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันจึงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวคือ ตีราคาตามราคาทุน ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยวและตีราคาตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี รวมทั้งให้ทำการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน แต่ทั้งนี้เนื่องมาจากในกรณีของผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นผลิตผลทางการเกษตรประเภทหนึ่งซึ่งไม่สามารถเก็บรักษาได้จำเป็นต้องทำการจำหน่ายหรือนำเข้าสู่กระบวนการผลิตต่อเนื่องทันที ทั้งนี้เนื่องมาจากผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวหากเก็บรักษาไว้นานเกินกว่า 24 ชั่วโมงจะส่งผลทำให้ปริมาณกรดไขมันอิสระในผลปาล์มน้ำมันเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งจะไม่เป็นผลดีต่อการนำผลปาล์มน้ำมันไปใช้ในกระบวนการสกัดน้ำมันปาล์มดิบ ทำให้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่ มักจะทำการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันทันทีที่ทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้โดยไม่มีการเก็บรักษาผลปาล์มน้ำมันในรูปของสินค้าคงเหลือของกิจการ แต่อย่างไรก็ตามผลปาล์มน้ำมันอาจจะแสดงเป็นสินค้าคงเหลือของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันได้ในกรณีของกิจการที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ต่อเนื่องจากผลปาล์มน้ำมัน ได้แก่ ธุรกิจสกัดน้ำมันปาล์มดิบ โดยผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวถือเป็นสินค้าคงเหลือประเภทวัตถุดิบที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปหรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปคือ น้ำมันปาล์มดิบของกิจการนั่นเอง

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ ผลปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ดังที่ได้กล่าวไปแล้วสามารถทำการแสดงรายการในงบการเงิน (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ได้ดังต่อไปนี้



## บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

งบดุล (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2545 และ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2546

(หน่วย : บาท)

	2543	2544	2545	มิ.ย. 2546
<u>สินทรัพย์</u>				
<u>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</u>				
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	4,842,050	10,680,279	19,689,579	0

## บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2545 และสำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุด

วันที่ 30 มิถุนายน 2546

(หน่วย : บาท)

	2543	2544	2545	มิ.ย. 2546
<u>รายได้</u>				
รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน	0	0	0	61,828
<u>ค่าใช้จ่าย</u>				
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่าย	0	0	0	(447,490)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	0	0	0	(5,951,010)

## บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

งบกระแสเงินสด (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2545 และสำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุด

วันที่ 30 มิถุนายน 2546

(หน่วย : บาท)

	2543	2544	2545	มิ.ย. 2546
<u>กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน</u>				
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่าย	0	0	0	447,490
<u>กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน</u>				
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันเพิ่มขึ้น	(4,842,050)	(5,838,229)	(9,009,300)	0

จากงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 และ ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จะเห็นได้ว่าบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีจะได้มาจากการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีนั่นเอง

จากงบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 และสำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จะเห็นได้ว่าในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันคือ ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2545 กิจการจะยังไม่มีรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน แต่ในช่วงระยะเวลาต้นปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันคือ ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ.2546 ต้นปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้ กิจการจึงเริ่มมีรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันและเริ่มทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการหลังจากสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้แล้วจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ

จากงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 และสำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จะเห็นได้ว่ากระแสเงินสดจากกิจกรรม ลงทุนเพิ่มขึ้นจากค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการหรือเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีนั่นเอง และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 กิจการจึงเริ่มทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการทำให้มีการบวกกลับในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานนั่นเอง

4.6.2 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับกรเกษตร”

จากการที่ได้ศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลิตผลทางการเกษตรได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีของไทยไปแล้วโดยอาศัยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ.2543-2546

ในที่นี้จะศึกษาถึงการนำวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” เกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ซึ่งจะยังคงใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ต่อไป และเพื่อให้สามารถทำการศึกษาเกี่ยวกับการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าสำหรับต้นปาล์มน้ำมันของกิจการดังกล่าวได้ง่ายและชัดเจนขึ้น ผู้วิจัยจะใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันเฉพาะสวนปาล์มน้ำมันในแปลงที่มีการปลูกในปี พ.ศ. 2543 เท่านั้น

### สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)

การศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ในที่นี้จะประกอบด้วยประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 1) การรับรู้รายการ (Recognition)

ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะต้องมีการรับรู้ต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการสามารถควบคุมต้นปาล์มน้ำมันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันรวมทั้งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

#### 2) การวัดมูลค่า (Measurement)

การวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะต้องทำการวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรก และ ณ ทุกวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย โดยมีแนวความคิดที่ว่าต้นปาล์มน้ำมันที่ปลูกอยู่ในสวนปาล์มน้ำมันจะมีการเจริญเติบโตเพิ่มขึ้นทุกๆ ปี ซึ่งสามารถวัดการเจริญเติบโตของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้โดยการวัดการเปลี่ยนแปลงในเชิงปริมาณของผลผลิตผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้นปาล์มน้ำมันในหน่วยกิโลกรัมของผลผลิต ซึ่งเกิดจากการแปรรูปเชิงชีวภาพของต้นปาล์มน้ำมันในลักษณะของการผลิตผลิตผลทางการเกษตรของต้นปาล์มน้ำมัน และถือได้ว่าเป็นเหตุการณ์ที่สำคัญในกิจกรรมทางการเกษตร ซึ่งกิจการควรทำการรับรู้รายการหรือเหตุการณ์ของการแปรรูปเชิงชีวภาพของต้นปาล์มน้ำมันในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ทั้งนี้เนื่องมาจากการแปรรูปเชิงชีวภาพดังกล่าวเป็นการแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิง

เศรษฐกิจในอนาคตและกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันควรทำการวัดมูลค่าโดยวิธีการหามูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ ซึ่งในที่นี่จะอาศัยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด เฉพาะสวนปาล์มน้ำมันในแปลงที่มีการปลูกในปี พ.ศ. 2543 เท่านั้น ทั้งนี้เพื่อให้เป็นตัวอย่างในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน ซึ่งจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ที่ได้ศึกษาไปแล้ว จะเห็นได้ว่ากิจการเริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2543 และต้นปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 โดยทั้งนี้กิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถให้ผลผลิตได้เป็นระยะเวลา 22 ปี ดังนั้นการคำนวณหากระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันในอนาคตเพื่อใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จำเป็นต้องทำการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในช่วงระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่กิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันของกิจการจะสามารถให้ผลผลิตได้นั่นเอง โดยทั้งนี้จะอาศัยข้อมูลของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยจากสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ในช่วงระยะเวลา 12 ปี ที่ผ่านมา (พ.ศ. 2534-2545) และใช้วิธีการทางสถิติในเรื่องของการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression) ในการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

การคำนวณแนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ด้วยวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression)

การวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression) เป็นการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร 2 ตัว หรือลักษณะที่สนใจศึกษา 2 ลักษณะ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะประมาณหรือพยากรณ์ค่าของตัวแปรหนึ่งจากอีกตัวแปรหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรที่ต้องการพยากรณ์ โดยที่ต้องทราบค่าของตัวแปรหนึ่งหรือต้องกำหนดค่าของตัวแปรหนึ่งไว้ล่วงหน้า เรียกว่า ตัวแปรอิสระ และตัวแปรที่ต้องการพยากรณ์ค่าเรียกว่า ตัวแปรตาม ซึ่งในการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในที่นี่จะกำหนดให้ปี พ.ศ. (ช่วงระยะเวลา) เป็นตัวแปรอิสระ และราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในแต่ละปีเป็นตัวแปรตาม

การพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด โดยวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่ายจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลในอดีตคือ ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในแต่ละปีที่ผ่านมา ซึ่งการศึกษาในครั้งนี้ได้ใช้ข้อมูลของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545 ซึ่งเก็บรวบรวมมาจากสำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ดังแสดงในตารางที่ 4.50 โดยราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยนี้จะนำไปใช้ในการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2546-2564 ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะต้นปาล์มน้ำมันของกิจการจะสามารถให้ผลผลิตได้นั่นเอง

ตารางที่ 4.50 ราคาจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545

ปี พ.ศ.	ราคาเฉลี่ย (บาท / กิโลกรัม)
2534	1.91
2535	2.08
2536	1.81
2537	1.74
2538	2.09
2539	2.03
2540	2.19
2541	3.43
2542	2.21
2543	1.81
2544	2.22
2545	1.90

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, 2545.

จากข้อมูลในตารางที่ 4.50 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงราคาจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545 จะถูกนำมากำหนดตัวแปรโดยกำหนดให้ปี พ.ศ. เป็นตัวแปรอิสระ (แทนค่า X) แทนค่าด้วยจำนวนเต็ม 1, 2, 3... และกำหนดให้ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยเป็นตัวแปรตาม (แทนค่า Y) ดังแสดงในตารางที่ 4.51 โดยราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในปี พ.ศ. 2541 ซึ่งเท่ากับกิโลกรัมละ 3.43 บาท จะไม่นำมารวมในการคำนวณทั้งนี้เนื่องมาจากข้อมูลราคา



ผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในปีดังกล่าวเกิดจากเหตุการณ์ผิดปกติจากภัยธรรมชาติคือ เกิดปรากฏการณ์เอลนีโญขึ้นจึงทำให้ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในปีดังกล่าวสูงกว่าปีอื่นๆ ค่อนข้างมากนั่นเอง

ตารางที่ 4.51 ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545 ที่นำมาใช้ในการสร้างสมการ

ปี พ.ศ.	แทนค่าช่วงระยะเวลา (X)	ราคาเฉลี่ย (บาท / กิโลกรัม) (Y)
2534	1	1.91
2535	2	2.08
2536	3	1.81
2537	4	1.74
2538	5	2.09
2539	6	2.03
2540	7	2.19
2541	8	-
2542	9	2.21
2543	10	1.81
2544	11	2.22
2545	12	1.90

จากข้อมูลในตารางที่ 4.51 เมื่อใช้คำสั่งของโปรแกรม SPSS ในการแสดงรูปภาพเพื่อแสดงถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรทั้งสองจะได้แผนภาพการกระจาย (Scatter Diagram) ดังแสดงในรูปที่ 4.1 ซึ่งจะเห็นได้ว่าความสัมพันธ์ของช่วงระยะเวลาและราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยจะถูกทำให้อยู่ในรูปเชิงเส้นเพื่อให้สามารถทำการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตโดยใช้วิธีการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่ายได้ ซึ่งสามารถแสดงความสัมพันธ์ในรูปของสมการเชิงเส้นได้ดังต่อไปนี้ (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2544: 254)

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X$$

โดยที่ Y คือ ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ย ซึ่งเป็นตัวแปรตาม

X คือ ช่วงระยะเวลา ซึ่งเป็นตัวแปรอิสระ



$\beta_0$  คือ ส่วนตัดแกน Y หรือคือ ค่าของ Y เมื่อ X มีค่าเป็นศูนย์

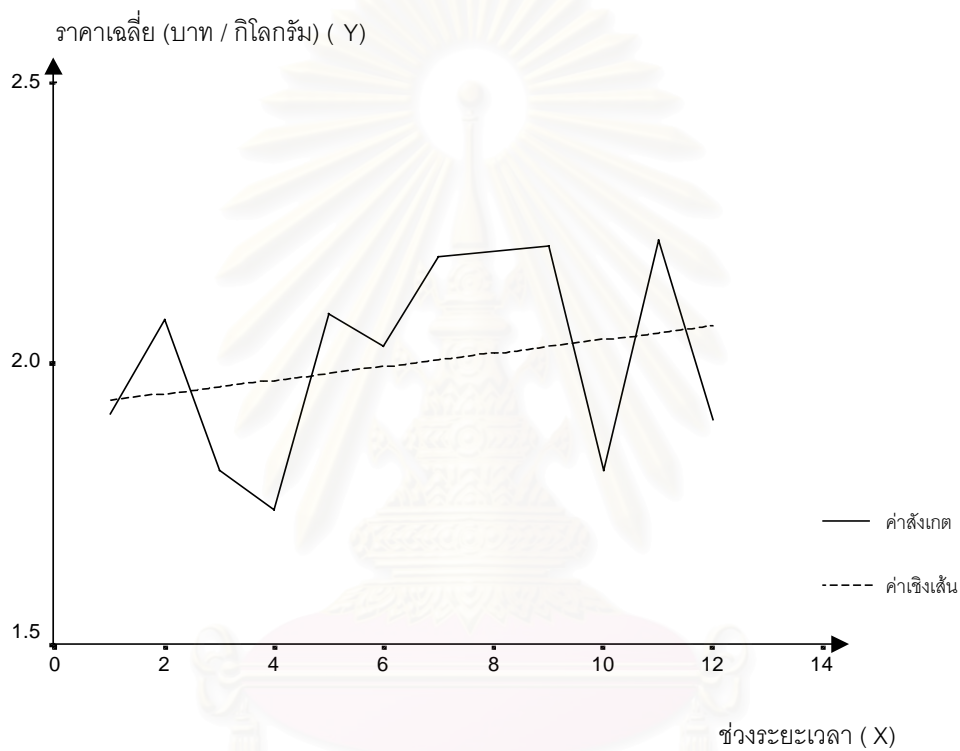
$\beta_1$  คือ ความชัน (Slope) ของเส้นตรง ซึ่งเป็นค่าที่แสดงถึงอัตราการเปลี่ยนแปลงของ Y เมื่อ X เปลี่ยนแปลงไป 1 หน่วย และจะเรียก  $\beta_1$  ว่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (Regression Coefficient)

ผลลัพธ์จากโปรแกรม SPSS จะได้ค่า  $\beta_0 = 1.9224$   $\beta_1 = 0.0121$  ซึ่งค่าของ  $\beta_1 > 0$  แสดงว่า X และ Y มีความสัมพันธ์ในทางเดียวกันคือ ถ้า X เพิ่มขึ้น Y จะเพิ่มขึ้นด้วย แต่ถ้า X ลดลง Y จะลดลงด้วย และเมื่อสามารถหาค่า  $\beta_0$  และ  $\beta_1$  ซึ่งเป็นค่าคงที่ได้แล้วจะสามารถทำการพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตได้จากสมการ

$$Y = 1.9224 + 0.0121 X$$

จากสมการเมื่อแทนค่า  $X = 13, 14, 15, \dots, 31$  ซึ่งใช้แทนปี พ.ศ. 2546-2564 ลงในสมการ จะได้ว่าในปี พ.ศ. 2546, 2547 และ 2548 ราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยของบริษัท ไทยปาล์มมออยล์ จำกัด ซึ่งคำนวณได้จากการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่ายมีราคาเฉลี่ยต่อกิโลกรัมประมาณ 2.08 บาท, 2.09 บาท และ 2.10 บาท ตามลำดับ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตของกิจการดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะเพิ่มสูงขึ้นทุกปี ดังแสดงในตารางที่ 4.52

รูปที่ 4.1 แผนภาพการกระจาย (Scatter Diagram) แสดงแนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ย  
ในระหว่างปี พ.ศ. 2534-2545



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.52 แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในระหว่างปี พ.ศ. 2546-2564 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จากการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression)

ปี พ.ศ.	แทนค่าช่วงระยะเวลา (X)	ราคาเฉลี่ย (บาท / กิโลกรัม) (Y)
2546	13	2.08
2547	14	2.09
2548	15	2.10
2549	16	2.12
2550	17	2.13
2551	18	2.14
2552	19	2.15
2553	20	2.16
2554	21	2.18
2555	22	2.19
2556	23	2.20
2557	24	2.21
2558	25	2.22
2559	26	2.24
2560	27	2.25
2561	28	2.26
2562	29	2.27
2563	30	2.29
2564	31	2.30

การคำนวณมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

การคำนวณมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในที่นี้จะศึกษาเฉพาะสวนปาล์มน้ำมันในแปลงที่มีการปลูกในปี พ.ศ. 2543 เท่านั้น ซึ่งกิจการเริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 1,534.49 ไร่ คิดเป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 40,932 ต้น โดยกิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถให้ผลผลิตได้เป็นระยะเวลา 22 ปี และจากการที่ผู้วิจัยได้ให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของกิจการดังกล่าวประมาณปริมาณผลปาล์มน้ำมันของ

กิจการที่คาดว่าจะได้รับในแต่ละปีตลอดระยะเวลา 22 ปี ตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันซึ่งจะนำมาคูณกับราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยของกิจการในแต่ละปีที่ได้มาจากการพยากรณ์โดยวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยอย่างง่าย (Simple Regression) ดังที่ได้แสดงไปแล้วในตารางที่ 4.52 และนำมาหักด้วยประมาณการกระแสเงินสดจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายคงที่และค่าใช้จ่ายผันแปรที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูก การเลี้ยงดู และการบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปีตลอดระยะเวลา 22 ปี (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 1 ของภาคผนวก ง) โดยทั้งนี้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของกิจการดังกล่าวคาดว่าจะค่าใช้จ่ายผันแปรของกิจการจะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 2 ต่อปี ซึ่งทำให้ได้ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันของกิจการตลอดระยะเวลาการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันคือ 22 ปี (พ.ศ. 2543-2546) ดังแสดงในตารางที่ 4.53 ซึ่งจะนำไปคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันของกิจการ โดยการศึกษาในครั้งนี้นักกำหนดให้ใช้อัตราคิดลดเท่ากับ 6% ซึ่งเป็นอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด กู้ยืมจากธนาคาร โดยสามารถคำนวณได้จากสูตรดังต่อไปนี้ (สุมาลี จิระมิตร, 2539: 72)

$$PV = \sum_{t=1}^n \left[ \frac{CF_t}{(1+i)^t} \right]$$

โดยที่ PV = มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมัน

CF = กระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในปีที่ 1, 2, 3, ..., 22

i = อัตราคิดลด = 6%

n = จำนวนปีที่คิดลด = 22 ปี

จากตารางที่ 4.53 จะได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2543 มีมูลค่ายุติธรรมต้นละ 1,334.54 บาท ซึ่งในปี พ.ศ. 2543 บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด มีการปลูกต้นปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 40,932 ต้น คิดเป็นมูลค่ายุติธรรมทั้งสิ้นจำนวน 54,625,391 บาท และในทำนองเดียวกันมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในช่วงระยะเวลาปลายปี พ.ศ. 2543, 2544, 2545 และ 2546 มีมูลค่ายุติธรรมต้นละ 1,446.13 บาท, 1,500.71 บาท, 1,552.77 บาท และ 1,528.23 บาท ตามลำดับ ซึ่งคิดเป็นมูลค่ายุติธรรมทั้งสิ้นจำนวน 59,192,993 บาท, 61,427,062 บาท, 63,557,982 บาท และ 62,553,510 บาท ตามลำดับ

ตารางที่ 4.53 การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด

ปีที่	ปี พ.ศ.	รายได้เฉลี่ย (บาท / ต้น)	ค่าใช้จ่ายผันแปรเฉลี่ย (บาท / ต้น)	ค่าใช้จ่ายคงที่เฉลี่ย (บาท / ต้น)	ค่าใช้จ่ายรวมเฉลี่ย (บาท / ต้น)	กระแสเงินสดสุทธิ (บาท / ต้น)	Present Value Interest Factor (PVIF) i = 6%	Present Value (PV)	Present Value (PV) (บาท / ต้น)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) = (4) + (5)	(7) = (3) - (6)	(8)	(9)	(10)
1	2543	0	91.02	27.27	118.29	-118.29	0.9434	-111.59	1,334.54
2	2544	0	34.06	27.27	61.33	-61.33	0.8900	-54.58	1,446.13
3	2545	0	34.74	27.27	62.01	-62.01	0.8396	-52.06	1,500.71
4	2546	105.30	47.05	27.27	74.32	30.98	0.7921	24.54	1,552.77
5	2547	176.21	47.99	27.27	75.27	100.94	0.7473	75.43	1,528.23
6	2548	224.10	48.95	27.27	76.22	147.88	0.7050	104.26	1,452.80
7	2549	253.58	49.93	27.27	77.20	176.38	0.6651	117.31	1,348.54
8	2550	266.54	50.93	27.27	78.20	188.34	0.6274	118.16	1,231.23
9	2551	277.73	51.95	27.27	79.22	198.51	0.5919	117.50	1,113.07
10	2552	279.76	52.99	27.27	80.26	199.50	0.5584	111.40	995.57
11	2553	282.72	54.05	27.27	81.32	201.40	0.5268	106.10	884.17
12	2554	287.08	55.13	27.27	82.40	204.68	0.4970	101.73	778.07
13	2555	290.08	56.23	27.27	83.50	206.58	0.4688	96.84	676.34
14	2556	282.69	57.36	27.27	84.63	198.06	0.4423	87.60	579.50
15	2557	278.08	58.50	27.27	85.78	192.30	0.4173	80.25	491.90
16	2558	277.24	59.67	27.27	86.95	190.29	0.3936	74.90	411.65
17	2559	272.90	60.87	27.27	88.14	184.76	0.3714	68.62	336.75
18	2560	269.11	62.08	27.27	89.35	179.76	0.3503	62.97	268.13
19	2561	264.31	63.33	27.27	90.60	173.71	0.3305	57.41	205.16
20	2562	262.39	64.59	27.27	91.86	170.53	0.3118	53.17	147.75
21	2563	260.68	65.88	27.27	93.16	167.52	0.2942	49.28	94.58
22	2564	257.71	67.20	27.27	94.48	163.23	0.2775	45.30	45.30

หมายเหตุ สวนปาล์มน้ำมัน 1 ไร่ = 22 ต้น

การบันทึกบัญชีในการรับรู้มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ตามวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

#### การบันทึกบัญชีเมื่อซื้อต้นกล้าปาล์มน้ำมันมาปลูก

ในปี พ.ศ. 2543 บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด มีค่าต้นกล้าปาล์มน้ำมันทั้งสิ้น จำนวน 1,708,350 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 2 ของภาคผนวก ค) ซึ่งการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีซื้อ - ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	1,708,350
เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	1,708,350

#### การบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมัน

ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นในแต่ละปีจะมีการบันทึกตามลักษณะของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น และถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างปี พ.ศ. 2543 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด มีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแยกตามลักษณะของค่าใช้จ่าย เช่น เงินเดือนจำนวนทั้งสิ้น 436,509 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 2 ของภาคผนวก ค) ซึ่งการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีเงินเดือน	436,509
เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ	436,509

### 3) การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Change in Value)

สำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ใช้แสดงในงบดุลของสองรอบระยะเวลาบัญชีคือ เมื่อสิ้นรอบและต้นรอบระยะเวลาบัญชีจะแสดงให้เห็นถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงนั่นเอง ซึ่งการพิจารณามูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันที่เปลี่ยนแปลงไปนี้มีผลกระทบมาจากสาเหตุสำคัญ 2 ประการ คือ

(1) เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมันกล่าวคือ ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเพิ่มขึ้นและสามารถให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้ จากตารางที่ 4.53 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทย



ปาล์มออยล์ จำกัด จะเห็นได้ว่าในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกที่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันคือ ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2545 มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปีจะเพิ่มสูงขึ้น โดยมีมูลค่าต้นละ 1,334.54 บาท, 1,446.13 บาท และ 1,500.71 บาท ตามลำดับ และในช่วงระยะเวลาดำเนินปีที่ 4 คือ ในช่วงระยะเวลาดำเนินปี พ.ศ. 2546 ซึ่งเป็นปีที่ต้นปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถให้ผลผลิตได้แล้วจะมีมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันสูงที่สุดคือ มีมูลค่าต้นละ 1,552.77 บาท ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการที่เพิ่มสูงขึ้นในช่วงระยะเวลาดังกล่าวย่อมเป็นผลมาจากการเจริญเติบโตที่เพิ่มขึ้นของต้นปาล์มน้ำมันนั่นเอง ซึ่งจะเห็นได้ว่าหลังจากต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะเริ่มลดลง

(2) เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปีก็อาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” จะถือว่าผลกระทบทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวสัมพันธ์กับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพจะเป็นประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารของกิจการในด้านของการเพาะปลูก การเลี้ยงดู และการบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันให้ได้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันตามที่ต้องการ ส่วนการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเมื่อต้นรอบและสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะแสดงให้เห็นถึงผลกำไรหรือขาดทุนอันเนื่องมาจากสภาพเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงของระดับราคาผลปาล์มน้ำมันดังกล่าว

การคำนวณหามูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนแปลงไปของต้นปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

ปี พ.ศ. 2543

มูลค่ายุติธรรมเมื่อปลายงวด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543	59,192,993 บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมเมื่อต้นงวด ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543	<u>54,625,391 บาท</u>
ผลต่างของมูลค่ายุติธรรมเพิ่มขึ้น	<u><u>4,567,602 บาท</u></u>

ปี พ.ศ. 2544

มูลค่ายุติธรรมเมื่อปลายงวด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544	61,427,062 บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมเมื่อต้นงวด ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2544	<u>59,192,993 บาท</u>

ผลต่างของมูลค่ายุติธรรมเพิ่มขึ้น	<u>2,234,069 บาท</u>
<u>ปี พ.ศ. 2545</u>	
มูลค่ายุติธรรมเมื่อปลายงวด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545	63,557,982 บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมเมื่อต้นงวด ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545	<u>61,427,062 บาท</u>
ผลต่างของมูลค่ายุติธรรมเพิ่มขึ้น	<u>2,130,920 บาท</u>
<u>ปี พ.ศ. 2546</u>	
มูลค่ายุติธรรมเมื่อปลายงวด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2546	62,553,510 บาท
หัก มูลค่ายุติธรรมเมื่อต้นงวด ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546	<u>63,557,982 บาท</u>
ผลต่างของมูลค่ายุติธรรม (ลดลง)	<u>(1,004,472) บาท</u>

ดังนั้นการบันทึกบัญชีเมื่อปลายงวดปี พ.ศ. 2543 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด เมื่อมีการตีราคาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรมจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีต้นปาล์มน้ำมัน	4,567,602
เครดิต บัญชีรายได้จากการเปลี่ยนแปลง ในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน	4,567,602

#### ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce)

การศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ในที่นี้จะประกอบด้วยประเด็นเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป

##### 1) การรับรู้รายการ (Recognition)

เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันที่ทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้นปาล์มน้ำมันซึ่งถือเป็นผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ประเภทสินค้าคงเหลือเมื่อได้ทำการเก็บเกี่ยวเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวเสร็จสิ้นแล้ว ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการสามารถควบคุมเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันคือจากการจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวนั่นเอง รวมทั้งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ

และการรับรู้เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันเป็นสินค้ำคงเหลือในงบดุลของกิจการจะสิ้นสุดลงก็ต่อเมื่อเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้ถูกจำหน่ายหรือนำไปใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ เช่น มีการนำเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันไปเพาะปลูกหรือมีการนำผลปาล์มน้ำมันไปสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบ เป็นต้น

2) การวัดมูลค่าและการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Measurement and Recognition of Change in Value)

เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะต้องทำการวัดมูลค่าครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และทำการรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนของกิจการทันที และถือเป็นสินค้ำคงเหลือของกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้ำคงเหลือ” ซึ่งกำหนดให้ต้องทำการวัดมูลค่า ณ ทุกวันที่ในงบการเงินด้วยราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) แล้วแต่ว่าราคาใดจะต่ำกว่า และต้องทำการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวหากมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน

ในทางปฏิบัติธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่จะไม่สามารถทำการรับรู้รายการผลปาล์มน้ำมันเป็นสินค้ำคงเหลือของกิจการได้ ทั้งนี้เนื่องมาจากผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวมักจะนำไปทำการจำหน่ายหรือนำเข้าสู่กระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการทันที เช่น นำไปใช้ในการสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบ เป็นต้น เพราะหากกิจการเก็บรักษาผลปาล์มน้ำมันไว้นานเกินกว่า 24 ชั่วโมงย่อมส่งผลทำให้ปริมาณกรดไขมันอิสระในผลปาล์มน้ำมันเพิ่มสูงขึ้นซึ่งไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้ในการสกัดเป็นน้ำมันปาล์มดิบต่อไปได้ แต่อย่างไรก็ตามผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถทำการรับรู้เป็นสินค้ำคงเหลือของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันได้ในกรณีที่กิจการมีการผลิตผลิตภัณฑ์ต่อเนื่องจากผลปาล์มน้ำมัน ซึ่งต้องใช้ผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวเป็นวัตถุดิบตั้งต้นในการผลิต เช่น ธุรกิจสกัดน้ำมันปาล์มดิบ เป็นต้น

สำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมัน เช่น ค่าจ้างแรงงาน ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง จะมีการบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดนั้นๆ เช่น บริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด มีค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 จำนวนทั้งสิ้น 175,786 บาท (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 15 ของภาคผนวก ค) ซึ่งการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

เดบิต บัญชีค่าแรงงานจ้างเหมาตัด / ขึ้นลงปาล์มน้ำมัน 175,786

เครดิต บัญชีเงินสด / บัญชีอื่นๆ 175,786

4.6.3 การวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยเปรียบเทียบกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

จากการที่ได้ศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ต้นปาล์มน้ำมัน และผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยตามมาตรฐานการบัญชีของไทยและตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ไปแล้วโดยอาศัยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2546 ในที่นี้จะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยเปรียบเทียบกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันตามมาตรฐานการบัญชีของไทย โดยจะใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2546 เฉพาะสวนปาล์มน้ำมันในแปลงที่มีการปลูกในปี พ.ศ. 2543 เท่านั้น ซึ่งสามารถแบ่งการวิเคราะห์ผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินดังกล่าวออกเป็น 4 ส่วน คือ การวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อกำไรขาดทุน งบดุล งบกระแสเงินสด และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน

#### 4.6.3.1 การวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อกำไรขาดทุน

##### วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย (TAS)

ตลอดระยะเวลาตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมัน ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมัน และตั้งพักไว้ในบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลเพื่อรอให้ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเต็มที่และพร้อมที่จะให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้ ซึ่งเมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันแล้วจะทำการตัดจ่ายจากบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนขายของผลปาล์มน้ำมันเพื่อทำการจับคู่กับรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวต่อไป ดังนั้นในช่วงระยะเวลาตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตแต่ยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้จะไม่มีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่จะเริ่มมีการรับรู้รายได้เมื่อเริ่มทำการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวแล้ว ดังนั้นหากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยจะทำให้



กิจการไม่มีการรับรู้รายได้เป็นระยะเวลา 3 ปี คือ ตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้นั้นเอง

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันต้องทำการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เมื่อมีการรับรู้ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุล ซึ่งผลต่างของมูลค่ายุติธรรมเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเทียบกับเมื่อต้นรอบระยะเวลาบัญชีจะมีการรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเพื่อทำการจับคู่กับค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวต่อไป ดังนั้นตลอดช่วงระยะเวลาตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตแต่ยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้ ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ก่อนที่จะทำการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวนี้เอง

สำหรับในกรณีของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ซึ่งได้เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2543 จะเห็นได้ว่า จากตารางที่ 4.54 หากกิจการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยแล้วกิจการจะไม่มีมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเป็นระยะเวลา 3 ปี คือ ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2545 ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่ต้นปาล์มน้ำมันของกิจการยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้นั้นเอง แต่ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 กิจการสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันจากต้นปาล์มน้ำมันของกิจการได้ ซึ่งข้อมูลรายได้ในที่นี้เป็นข้อมูลทฤษฎีที่ได้มาจากการคาดการณ์ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ว่าจะมีปริมาณผลผลิตผลปาล์มน้ำมันของกิจการตลอดปี พ.ศ. 2546 เป็นจำนวน 942.04 ตัน โดยมีราคาจำหน่ายตันละ 2,418 บาท คิดเป็นมูลค่ารวม 2,277,853 บาท แต่หากกิจการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วกิจการจะมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตลอดช่วงระยะเวลาตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันซึ่งจะได้มาจากการคำนวณหากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 ซึ่งได้คำนวณไว้แล้วในส่วนของ การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” และจะเห็นได้ว่า ในปี พ.ศ. 2546 ยอดรายได้ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด คือ ยอดจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันจำนวน 2,277,853 บาท หักด้วยขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจำนวน 1,004,472 บาท ซึ่งได้เท่ากับ 1,273,381 บาทนั้นเอง สำหรับข้อมูลในส่วนของค่าใช้จ่ายจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศคือ ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของ

กิจการในแต่ละปีซึ่งจะได้มาจากต้นทุนรวมเฉลี่ยต่อต้นสำหรับการเพาะปลูกต้นปาล์มน้ำมันของ บริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 (รายละเอียดดังแสดงในตารางที่ 1 ของภาคผนวก ง) นำมาคูณกับจำนวนต้นปาล์มน้ำมันของกิจการที่มีการปลูกในช่วงระยะเวลา ต้นปี พ.ศ. 2543 ซึ่งมีจำนวน 40,932 ต้น แต่สำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ตามมาตราฐานการบัญชีของไทยจะมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายเฉพาะในปี พ.ศ. 2546 ซึ่งเป็นช่วงระยะเวลาที่กิจการสามารถ ทำการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันได้แล้วนั่นเอง โดยเป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของการเลี้ยงดู และบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันในระหว่างปี พ.ศ. 2546 เช่นเดียวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ตามมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศแต่จะเพิ่มในส่วนของต้นทุนขายซึ่งเกิดจากการตัดจ่ายบัญชี เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันของกิจการ คือ 22 ปี ซึ่งบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ปลายปี พ.ศ. 2545 เท่ากับ 4,841,846 + 2,510,360 + 2,538,193 ซึ่งได้เท่ากับ 9,890,399 บาท นำมาหาร ด้วยระยะเวลา 22 ปี ซึ่งได้เท่ากับ 449,564 บาทนั่นเอง

ตารางที่ 4.54 การเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายของสวนปาล์มน้ำมันของบริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 เมื่อใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ตามมาตราฐานการบัญชีของไทยและตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

(หน่วย : บาท)

ปี พ.ศ.	รายได้		ต้นทุนขาย		ค่าใช้จ่าย	
	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS
2543	0	4,567,602	0	0	0	4,841,846
2544	0	2,234,069	0	0	0	2,510,360
2545	0	2,130,920	0	0	0	2,538,193
2456	2,277,853	1,273,381	449,564	0	3,042,066	3,042,066

จากตารางที่ 4.55 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 จะเห็นได้ว่าสำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ตามมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ รายได้จากการดำเนินงานของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันนอกจาก จะได้รับมาจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันแล้วยังได้รับมาจากรายได้จากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นในทุกรอบระยะเวลาบัญชี นับตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันอีกด้วย โดยต้นปาล์มน้ำมันจะมีการเจริญเติบโตเพิ่มขึ้นในทุกๆ ปีและสามารถให้ผลผลิตได้ในช่วงระยะเวลาต้นปีที่ 4 ของการปลูก ดังนั้นการรับรู้มูลค่ายุติธรรม



ของต้นปาล์มน้ำมันในงบดุลจะเพิ่มขึ้นทุกปีตามการเจริญเติบโตของต้นปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกคือ ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2545 และจะเริ่มลดลงหลังจากปีที่ 4 (ปี พ.ศ. 2546) ของการปลูกคือ หลังจากที่ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเต็มที่และสามารถให้ผลผลิตได้แล้วซึ่งอัตราการเจริญเติบโตของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะเริ่มลดลงหรือคงที่ ทำให้การรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงไปด้วย ในขณะที่ต้นทุนของผลปาล์มน้ำมันที่นำออกจำหน่ายจะมีมูลค่าที่ค่อนข้างใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมซึ่งเป็นราคาที่จำหน่ายในขณะนั้น ส่งผลให้ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มทำการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันมีจำนวนไม่มากนัก ทั้งนี้เนื่องมาจากได้มีการกระจายภาวะภาษีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเมื่อเริ่มทำการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันให้กับช่วงระยะเวลาในปีที่ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 1-3 ของการปลูกแล้วนั่นเอง ซึ่งเมื่อทำการพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยแล้ว จะเห็นได้ว่าในช่วงระยะเวลาที่ต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตจะไม่มีรับรู้รายได้จากการเจริญเติบโตของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าว ดังนั้นจึงทำให้ในปีที่เริ่มมีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันคือ ในช่วงระยะเวลาต้นปี พ.ศ. 2546 ภาวะภาษีจะเกิดขึ้นเป็นจำนวนมากทั้งนี้เนื่องมาจากรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันมีสูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนขายของผลปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นนั่นเอง

#### 4.6.3.2 การวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อบดุล

##### วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย (TAS)

เนื่องจากการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันซึ่งแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุลมีวิธีการวัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) โดยมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันในแต่ละปีจะเพิ่มขึ้นจากค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นในแต่ละปี ซึ่งถือเป็นต้นทุนสะสมและตั้งพักของต้นปาล์มน้ำมันเพื่อรอทำการตัดจ่ายเป็นต้นทุนขายของผลปาล์มน้ำมันเมื่อต้นปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเต็มที่และพร้อมที่จะให้ผลผลิตเป็นผลปาล์มน้ำมันได้แล้วทั้งนี้เพื่อทำการจับคู่กับรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวต่อไป ดังนั้นมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่แสดงในงบดุลจะมีมูลค่ามากหรือน้อยย่อมขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันเท่านั้น ซึ่งจะเห็นได้จากตารางที่ 4.56 ในปี พ.ศ. 2543 มูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่แสดงในบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในงบดุล (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด มีมูลค่าที่แสดงไว้เพียง 4,841,846 บาท

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41  
เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

จากการที่กำหนดให้มีการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งการศึกษาในครั้งนี้ได้ใช้วิธีการคำนวณหามูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันมาใช้เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ทำให้มูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่แสดงในงบดุลแสดงด้วยมูลค่าที่ใกล้เคียงกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันนั่นเอง ซึ่งจะเห็นได้จากตารางที่ 4.56 ในปี พ.ศ. 2543 มูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่แสดงในงบดุล (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด มีมูลค่าที่แสดงไว้ถึง 59,192,993 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยซึ่งมีมูลค่าที่แสดงไว้เพียง 4,841,846 บาทเท่านั้น

จากตารางที่ 4.56 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงงบดุล (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 จะเห็นได้ว่าข้อมูลในส่วนของเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยจะได้อามาจากการสะสมค่าใช้จ่ายจากตารางที่ 4.54 ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปี และสำหรับมูลค่าของเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันปลายปี พ.ศ. 2546 จะเท่ากับ 9,890,399 – 449,564 ซึ่งได้เท่ากับ 9,440,835 บาทนั่นเอง ส่วนข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพ – ต้นปาล์มน้ำมันจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะได้อามาจากการคำนวณหามูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ซึ่งได้แสดงไว้แล้วในส่วนของงบดุลสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ซึ่งจะเห็นได้ว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะมีมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันซึ่งแสดงเป็นสินทรัพย์ชีวภาพในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 มากกว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศกำหนดให้วัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งจะทำให้ได้มูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่ใกล้เคียงกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจริงจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าว แต่ตามมาตรฐานการบัญชีของไทยมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันที่แสดงในงบดุลจะแสดงด้วยมูลค่าของต้นปาล์มที่เกิดขึ้นจริงในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันเท่านั้นซึ่งมีมูลค่าที่ต่ำกว่าการแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั่นเอง

#### 4.6.3.3 การวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่องบกระแสเงินสด

##### วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย (TAS)

เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นในแต่ละปีนับตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะถูกรับรู้เข้าเป็นต้นทุนสะสมและตั้งพักของต้นปาล์มน้ำมันในบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน และเนื่องมาจากต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อทำให้ผลผลิตชนิดหนึ่งซึ่งโดยปกติค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนในงบกระแสเงินสด ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและยังไม่สามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้คือ ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันซึ่งจะรับรู้เป็นเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนในงบกระแสเงินสด และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะต้องทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าว ซึ่งจะทำให้มีการบวกกลับในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในงบกระแสเงินสดเป็นจำนวนเท่ากับการตัดจ่ายเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในช่วงระยะเวลาที่ต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วนั่นเอง

##### วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

เนื่องจากกำหนดให้ต้องมีการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เมื่อมีการรับรู้ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุล และทำการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันซึ่งเกิดขึ้นจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเทียบกับเมื่อต้นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายได้หรือผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันในงบกำไรขาดทุน ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันในแต่ละปีให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ดังนั้นในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในงบกระแสเงินสดจะรวมรายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันและภาวะภาษีจากรายได้ดังกล่าว จึงทำให้มีแนวโน้มที่ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในงบกระแสเงินสดจะต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากการเพิ่มขึ้นของรายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันและภาวะภาษีจากรายได้ดังกล่าวนั่นเอง และ

เมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมัน มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเริ่มลดลงด้วยนั่นเอง

จากตารางที่ 4.57 ซึ่งแสดงให้เห็นถึงกระแสเงินสด (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546 จะเห็นได้ว่าสำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ข้อมูลในส่วนของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานคือ ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปีนั่นเอง ซึ่งจะได้มาจากตารางที่ 4.54 ส่วนข้อมูลรายได้หรือผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะได้มาจากตารางที่ 4.55 และสำหรับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ข้อมูลในส่วนของเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันคือ ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันของกิจการในแต่ละปีนั่นเอง ซึ่งจะได้มาจากตารางที่ 4.54 และสำหรับในปี พ.ศ. 2546 เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันจะลดลงเท่ากับจำนวนที่ทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2546 นั่นเอง ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วจะมีผลทำให้กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจะต้องมีการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันไว้ด้วย ซึ่งจะมีผลทำให้ต้องมีการแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นจากการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าว จึงทำให้กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกที่เริ่มทำการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและยังไม่สามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย และในขณะเดียวกันกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนในกรณีที่เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะมีแนวโน้มที่ค่อนข้างต่ำกว่าในกรณีที่เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากไม่ได้มีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีไว้ในส่วนของบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในส่วนของกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนนั่นเอง และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมัน มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเริ่มลดลง ซึ่งจะส่งผลทำให้ภาระภาษีลดลงด้วยนั่นเอง กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจึงสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยซึ่งจะมีภาระภาษีที่สูงกว่าจากรายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน

ตารางที่ 4.55 การเปรียบเทียบรายการในงบกำไรขาดทุน (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	พ.ศ. 2543		พ.ศ. 2544		พ.ศ. 2545		พ.ศ. 2546	
	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS
รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน	0	0	0	0	0	0	2,277,853	2,277,853
กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ของต้นปาล์มน้ำมัน	0	4,567,602	0	2,234,069	0	2,130,920	0	(1,004,472)
ต้นทุนขาย	0	0	0	0	0	0	(449,564)	0
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	0	(4,841,846)	0	(2,510,360)	0	(2,538,193)	(3,042,066)	(3,042,066)
ผลแตกต่างในงบกำไรขาดทุน	0	(274,244)	0	(276,291)	0	(407,273)	(1,213,777)	(1,768,685)

ตารางที่ 4.56 การเปรียบเทียบรายการในงบดุล (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	พ.ศ. 2543		พ.ศ. 2544		พ.ศ. 2545		พ.ศ. 2546	
	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS
สินทรัพย์								
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน								
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน	4,841,846	0	7,352,206	0	9,890,399	0	9,440,835	0
สินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นปาล์มน้ำมัน	0	59,192,993	0	61,427,062	0	63,557,982	0	62,553,510



ตารางที่ 4.57 การเปรียบเทียบรายการในงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด ในระหว่างปี พ.ศ. 2543-2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	พ.ศ. 2543		พ.ศ. 2544		พ.ศ. 2545		พ.ศ. 2546	
	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS	TAS	IAS
<u>กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน</u>								
รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำ	0	0	0	0	0	0	2,277,853	2,277,853
มัน	0	4,567,602	0	2,234,069	0	2,130,920	0	(1,004,472)
กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลง								
ในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน	0	0	0	0	0	0	(449,564)	0
ต้นทุนขาย	0	(4,841,846)	0	(2,510,360)	0	(2,538,193)	(3,042,066)	(3,042,066)
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	0	0	0	0	0	0	449,564	0
<u>บวก</u> เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมัน								
ตัดจ่าย								
<u>กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน</u>								
เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันเพิ่มขึ้น	(4,841,846)	0	(2,510,360)	0	(2,538,193)	0	0	0

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



#### 4.6.3.4 การวิเคราะห์ผลกระทบต่อการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน

จากการวิเคราะห์ผลกระทบต่องบกำไรขาดทุน งบดุล และงบกระแสเงินสด จากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปแล้ว จะเห็นได้ว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่แตกต่างกันย่อมส่งผลกระทบต่อการรายงานผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและการรายงานฐานะทางการเงินในงบดุลของกิจการที่แตกต่างกันด้วย และจะส่งผลกระทบต่อไปยังการวิเคราะห์งบการเงินจากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่างๆ ซึ่งจะใช้เป็นเครื่องมือในการพยากรณ์ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในอนาคต นอกจากนั้นยังใช้เป็นเครื่องมือในการวินิจฉัยปัญหาทางด้านการบริหารและปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารของกิจการอีกด้วย ซึ่งในที่นี้จะทำการวิเคราะห์ผลกระทบต่อการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่แตกต่างกัน 3 อัตราส่วน ได้แก่ อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัว อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้ และอัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรหรือประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร

##### 1) อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัว (Liquidity Ratios)

อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัวเป็นอัตราส่วนที่ใช้ในการวัดความคล่องตัวทางการเงินในระยะสั้นของกิจการ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความพร้อมของสินทรัพย์ของกิจการที่จะสามารถเปลี่ยนสภาพเป็นเงินสดได้ภายในหนึ่งรอบวงจรการดำเนินงานตามปกติของกิจการ โดยมีอัตราส่วนที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1.1) อัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียน (Operating Cash Flow to Current Liabilities Ratio)

$$= \frac{\text{กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน}}{\text{หนี้สินหมุนเวียนเฉลี่ย}} \quad (\text{เท่า})$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางการเงินในระยะสั้นของกิจการที่ค่อนข้างต่ำและความสามารถในการชำระหนี้สินในระยะสั้นของกิจการด้วยกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานของกิจการที่ค่อนข้างสูงนั่นเอง ซึ่งหากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปี แรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้ อัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการต้องใช้จ่ายเงินส่วนหนึ่งไปในการจ่ายภาษีจากการรับรู้รายได้จากการ

เปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุนแต่ยังไม่มีกระแสเงินสดรับเข้ามาเนื่องจากยังไม่สามารถจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันได้ซึ่งต่างกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ยังไม่มีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน จึงยังไม่ต้องมีการเสียภาษีดังกล่าว และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันลดลงและภาระภาษีที่ต้องเสียลดลงด้วยซึ่งต่างกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่จะมีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันทำให้ภาระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นนั่นเอง

ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า หากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วจะทำให้กิจการมีอัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียนต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย นั่นย่อหมายถึงกิจการดังกล่าวจะมีความเสี่ยงทางการเงินในระยะสั้นที่ค่อนข้างสูงและมีความสามารถในการชำระหนี้สินในระยะสั้นที่ค่อนข้างต่ำนั่นเอง และเมื่อสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้แล้วอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

## 2) อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้ (Leverage Ratio)

อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้เป็นอัตราส่วนที่ใช้ในการวัดความสามารถในการชำระหนี้สินของกิจการทั้งในส่วนของหนี้สินระยะสั้นและระยะยาว โดยมีอัตราส่วนที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

2.1) อัตราส่วนหนี้สิน (Debt Ratios) ซึ่งประกอบด้วยอัตราส่วนย่อย 3 อัตราส่วน ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนหนี้สินระยะยาว และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

$$\text{อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (Liabilities to Assets Ratio) (\%)} = \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{สินทรัพย์รวม}} * 100\%$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางการเงินของกิจการที่ค่อนข้างสูงด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากเงินทุนที่จัดหามาเพื่อใช้ในการลงทุนในสินทรัพย์ของกิจการจะมาจากการก่อหนี้ทั้งระยะสั้นและระยะยาวเป็นจำนวนมากนั่นเอง

$$\text{อัตราส่วนหนี้สินระยะยาว (Long-term Debt Ratio) (\%)} = \frac{\text{หนี้สินระยะยาว}}{\text{หนี้สินระยะยาว} + \text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}} * 100\%$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางการเงินของกิจการที่ค่อนข้างสูงด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากโครงสร้างของเงินลงทุนของกิจการจะมาจากภาระก่อหนี้สินระยะยาวมากกว่าจะมาจากส่วนของเจ้าของของกิจการนั่นเอง

$$\text{อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Liabilities to Equity Ratio) (\%)} = \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}} * 100\%$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางการเงินของกิจการที่ค่อนข้างสูงด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการมีส่วนของหนี้สินเกินกว่าที่จะได้รับความคุ้มครองจากส่วนของเจ้าของของกิจการนั่นเอง

จากการวิเคราะห์อัตราส่วนทั้งสามข้างต้นแล้วทำให้สามารถสรุปได้ว่าหากกิจการมีอัตราส่วนดังกล่าวสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางการเงินของกิจการที่ค่อนข้างสูงและโอกาสในการก่อหนี้สินเพิ่มในอนาคตของกิจการที่ค่อนข้างต่ำด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากเจ้าหนี้จะคาดการณ์ว่ากิจการจะไม่มีความสามารถในการชำระหนี้สินทั้งระยะสั้นและระยะยาวในอนาคตได้ นั่นเอง ซึ่งหากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วจะทำให้อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์มีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการต้องมีการวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งจะมีมูลค่าที่สูงกว่าเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันที่แสดงด้วยค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันในแต่ละปีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย สำหรับอัตราส่วนหนี้สินระยะยาวและอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นนั้นหากกิจการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้อัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยด้วยเช่นเดียวกัน ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการจะมีการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนซึ่งส่งผลทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้นซึ่งต่างกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ยังไม่มีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการลดลง และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะค่อยๆ ลดลงหลังจากปีดังกล่าวทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันลดลงและส่วนของเจ้าของของกิจการลดลงด้วยซึ่งต่างกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่จะมีการรับรู้รายได้จากการ

จำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเป็นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้นนั่นเอง

ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า หากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วจะทำให้กิจการมีอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย สำหรับอัตราส่วนหนี้สินระยะยาวและอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นนั้นในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย นั่นย่อมหมายถึงกิจการดังกล่าวจะมีความเสี่ยงทางการเงินที่ค่อนข้างต่ำและมีความสามารถในการก่อหนี้สินในอนาคตเพิ่มจากเจ้าหนี้ของกิจการที่ค่อนข้างสูงนั่นเอง และเมื่อสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้แล้วอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

2.2) อัตราส่วนแสดงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย (Interest Coverage Ratio) (เท่า) เป็นอัตราส่วนที่ใช้ในการวัดความสามารถของกิจการในการชำระดอกเบี้ยจ่าย

$$= \frac{\text{กำไรสุทธิ} + \text{ดอกเบี้ยจ่าย} + \text{ภาษีจ่าย} + \text{กำไรของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย}}{\text{ดอกเบี้ยจ่าย}}$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยจากกำไรสุทธิของกิจการที่ค่อนข้างสูงด้วยนั่นเอง ซึ่งหากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้อัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการจะมีการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนซึ่งตรงข้ามกับการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ยังไม่มีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันลดลงด้วย ในขณะที่ยังคงมีค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันต่อไปเรื่อยๆ ทุกปีซึ่งตรงข้ามกับการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่จะมีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเป็นกำไรสุทธิของกิจการแล้วนั่นเอง



ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า หากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะทำให้กิจการมีอัตราส่วนแสดงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย นั้นย่อมหมายถึงกิจการดังกล่าวจะมีความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยจากกำไรสุทธิของกิจการที่ค่อนข้างสูงนั่นเอง และเมื่อสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้แล้วอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

3) อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรหรือประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร (Profitability Ratios)

อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรหรือประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหารเป็นอัตราส่วนที่ใช้ในการวัดความสามารถในการหากำไรจากเงินลงทุนในรูปแบบต่างๆ ของกิจการ เช่น เงินลงทุนในสินทรัพย์รวม เงินลงทุนจากส่วนของผู้ถือหุ้น เป็นต้น นอกจากนี้ยังใช้ในการวัดประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหารของกิจการอีกด้วย โดยมีอัตราส่วนที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

3.1) อัตราส่วนผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Rate of Return on Common Shareholders' Equity, ROCE)

$$\text{ROCE (\%)} = \frac{\text{กำไรสุทธิ}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}} * 100\%$$

หากอัตราส่วนดังกล่าวมีค่าสูงย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถของกิจการในการหาผลตอบแทนที่อยู่ในรูปของกำไรสุทธิจากเงินลงทุนเฉพาะส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่ค่อนข้างสูงด้วยนั่นเอง ซึ่งหากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันและต้นปาล์มน้ำมันยังไม่สามารถให้ผลผลิตได้อัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการจะมีการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันเป็นกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนซึ่งตรงข้ามกับการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ยังไม่มีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมัน และเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้คือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ทั้งนี้เนื่องมาจากมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะค่อยๆ ลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันลดลงด้วยซึ่งตรงข้ามกับการ

เลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยที่จะมีการรับรู้รายได้จากการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันเป็นกำไรสุทธิของกิจการแล้วนั่นเอง

ดังนั้นสามารถสรุปได้ว่า หากธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแล้วในช่วงระยะเวลา 3 ปี แรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะทำให้กิจการมีอัตราส่วนผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้นสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย นั้นย่อมหมายถึงกิจการดังกล่าวจะมีความสามารถในการหาผลตอบแทนที่อยู่ในรูปของกำไรสุทธิจากเงินลงทุนเฉพาะส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่ค่อนข้างสูงนั่นเอง และหลังจากสามารถทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตได้แล้วอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

ดังนั้นจากการวิเคราะห์ผลกระทบต่อการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินจากการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปแล้วสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 4.58 การเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย (TAS) และตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

อัตราส่วนทางการเงิน	ปีที่ 1-3 ของการปลูก	ปีที่ 4 ของการปลูก
1. อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัว		
1.1 อัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียน	IAS < TAS	IAS > TAS
2. อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้		
2.1 อัตราส่วนหนี้สิน		
- อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	IAS < TAS	IAS < TAS
- อัตราส่วนหนี้สินระยะยาว	IAS < TAS	IAS > TAS
- อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น	IAS < TAS	IAS > TAS
2.2 อัตราส่วนแสดงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย	IAS > TAS	IAS < TAS
3. อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรหรือประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร		
3.1 อัตราส่วนผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น	IAS > TAS	IAS < TAS

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) รวมทั้งศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ตลอดจนความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย และได้ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลในเชิงลึกเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย รวมทั้งผู้วิจัยได้ทำการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามกลุ่มอาชีพ อายุ และ ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี รวมทั้งความคิดเห็นของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ จำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 และจำนวนพนักงานประจำทั้งหมด ซึ่งหากเป็นการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไปจะใช้วิธีการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบมีปัจจัยเดียว (Single-Factor Analysis of Variance: Single-Factor ANOVA หรือ One-Way ANOVA) ซึ่งใช้สถิติทดสอบแบบเอฟ (F-Test) แต่หากเป็นการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของสองประชากรจะใช้สถิติทดสอบแบบที (t-Test) โดยกำหนดระดับนัยสำคัญ ( $\alpha$ ) ที่ใช้คือ 0.05 ซึ่งผลการวิจัยได้ข้อสรุปดังต่อไปนี้

## 5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 ผลสรุปวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน)

ผลสรุปวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยซึ่งดำเนินงานในรูปแบบบริษัท จำกัด และบริษัท จำกัด (มหาชน) ในการวิจัยครั้งนี้ พบว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยส่วนใหญ่มีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) และผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ด้วยราคาทุน (Cost) และมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันด้วยการรับรู้เป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตจากต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวได้แล้ว รวมทั้งมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น และมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับต้นปาล์มน้ำมันในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วยการรับรู้การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันและรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่าย ส่วนเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปด้วยการรับรู้เป็นผลขาดทุนในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน

5.1.2 ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในการวิจัยครั้งนี้ พบว่าผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่มีความคิดเห็นที่เหมาะสมหากมีการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ส่วนผู้สอบบัญชีและนักวิชาการส่วนใหญ่มีความคิดเห็นในเชิงไม่แน่ใจเกี่ยวกับความเหมาะสมในประเด็นดังกล่าว

5.1.3 ผลสรุปการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ผลสรุปการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการจำแนกตามกลุ่มอาชีพ อายุ และประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี รวมทั้งผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจำแนกตามระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการ จำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 และจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดในการวิจัยครั้งนี้ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอาชีพและประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชีที่แตกต่างกัน รวมทั้งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีจำนวนสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2544 และจำนวนพนักงานประจำทั้งหมดที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่มีอายุที่แตกต่างกัน รวมทั้งธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่ตอบแบบสอบถามที่มีระยะเวลาเปิดดำเนินกิจการที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับความเหมาะสมในประเด็นดังกล่าว

5.1.4 ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ผลสรุปความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในการวิจัยครั้งนี้สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

1) ปัญหาด้านการรับรู้รายการสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน) ครั้งแรก และการรับรู้รายการสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน) ครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกในงบกำไรขาดทุนทันทีคือ รายการกำไรหรือขาดทุน

ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง ดังนั้นกิจการจะมีการรับรู้รายได้ที่เร็วเกินไปซึ่งจะส่งผลทำให้มีภาระที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่กรมสรรพากรและต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของกิจการจากกำไรดังกล่าวเร็วขึ้น ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ไม่ควรรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ครั้งแรกในงบกำไรขาดทุนทันทีแต่ควรรับรู้เป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในส่วนเกินทุนในงบดุลแทน

2) ปัญหาด้านการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม น้ำมัน) และผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมันและผลปาล์ม น้ำมัน) ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) คือ การที่ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับต้นปาล์ม น้ำมันในทุกช่วงอายุ โดยตลาดซื้อขายคล่องของต้นปาล์ม น้ำมันมีเฉพาะต้นกล้าปาล์ม น้ำมันซึ่งมีอายุในช่วงระยะเวลา 3-12 เดือนเท่านั้น ส่วนเมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมันและผลปาล์ม น้ำมันนั้นมีตลาดซื้อขายคล่อง ซึ่งในกรณีของต้นปาล์ม น้ำมันที่ไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องนั้นก็ควรให้กิจการแสดงมูลค่าของต้นปาล์ม น้ำมันของกิจการในงบดุลด้วยราคาทุนเช่นเดิม นอกจากนี้ราคาตลาดซื้อขายคล่องของต้นปาล์ม น้ำมัน เมล็ดพันธุ์ปาล์ม น้ำมัน และผลปาล์ม น้ำมันมักจะมีความผันผวนขึ้นลงตามอุปสงค์ (Demand) และอุปทาน (Supply) ของตลาดการบริโภคน้ำมันปาล์ม ทั้งในและนอกประเทศ ฤดูกาล ภัยธรรมชาติ และการแทรกแซงราคาของรัฐบาล นอกจากนี้หากมีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์ม น้ำมันจากราคาปัจจุบันสุทธิแล้วปัญหาคือ ความยากในการคาดการณ์ปริมาณผลผลิตของต้นปาล์ม น้ำมันซึ่งมีความไม่แน่นอนและการพยากรณ์ราคาของผลปาล์ม น้ำมันไปในอนาคตตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์ม น้ำมันซึ่งเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างนาน รวมทั้งการเลือกใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสม ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ การคำนวณราคาปัจจุบันสุทธิของต้นปาล์ม น้ำมันควรกระทำโดยบริษัทประเมินราคาอิสระและควรมีบริษัทรับประกันคุณภาพเพื่อให้การรับรองความน่าเชื่อถือของบริษัทดังกล่าวอีกด้วย

3) ปัญหาด้านการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม น้ำมัน) ซึ่งต้องมีการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์ม น้ำมัน ณ วันต้นงวดและปลายงวดเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดคือ ทำให้มีการรับรู้รายได้เร็วเกินไปและมีภาระที่ต้องจ่ายภาษีแก่กรมสรรพากรรวมทั้งจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นเร็วขึ้นด้วย ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ไม่ควรรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนแต่ควรรับรู้เป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในส่วนเกินทุนในงบดุลแทน นอกจากนี้ยังไม่สามารถแยกแสดงรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดได้อย่างชัดเจน ทั้งนี้เนื่องมาจากต้นปาล์ม น้ำมันไม่มีตลาดซื้อขายคล่องในทุกช่วงอายุรวมทั้งการวัดการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพดังกล่าวมักจะกระทำได้ยากและทำให้เสีย



เวลาและค่าใช้จ่ายไปไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับ ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ไม่ต้องแยกแสดงรายการกำไรหรือขาดทุนเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาดแต่ให้แสดงรวมกันเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันแทน และให้มีบริษัทประเมินราคาอิสระเพื่อกำหนดเกณฑ์ในการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพของต้นปาล์มน้ำมัน

4) ปัญหาด้านอื่นๆ ได้แก่ การวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้น ทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ รวมทั้งทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปไม่คุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับ โดยเฉพาะธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันขนาดเล็กซึ่งมีความพร้อมในด้านของบุคลากรที่มีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรค่อนข้างน้อย ซึ่งแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ควรให้การฝึกอบรมบุคลากรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน เช่น ผู้บริหาร ผู้จัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชี เป็นต้น และควรมีการนำมาทดลองปฏิบัติกับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันเป็นระยะเวลาพอสมควรก่อนที่จะนำมาบังคับใช้จริง

5.1.5 ผลสรุปการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ผลสรุปการวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินและการวิเคราะห์งบการเงินจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในการวิจัยครั้งนี้สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

1) ผลกระทบที่มีต่องบการเงิน สรุปได้ว่าในส่วนของงบกำไรขาดทุนหากเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันรายได้จากการดำเนินงานจะเพิ่มขึ้นจากการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นทุกๆ ปีตามการเจริญเติบโตที่เพิ่มขึ้นของต้นปาล์มน้ำมันและจะแสดงมูลค่าที่สูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทยซึ่งจะไม่มีรับรู้รายได้ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว และจะแสดงมูลค่าที่ต่ำกว่าเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วซึ่งมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงสำหรับในส่วนของงบดุลหากเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสินทรัพย์ในงบดุลจะแสดงมูลค่าที่สูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย เนื่องจากการเพิ่มขึ้นในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันในทุกๆ ปีที่สูงกว่า เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีจากค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุง



รักษา ต้นปาล์มน้ำมัน และสำหรับในส่วนของงบกระแสเงินสดหากเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมัน กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานและกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนจะแสดงมูลค่าที่ต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย เนื่องจากต้องรับภาระภาษีจากการรับรู้รายได้จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันและไม่ต้องมีการรับรู้เงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีจากค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมัน และกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจะแสดงมูลค่าที่สูงกว่าเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงทำให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันจะเริ่มลดลงด้วย

2) ผลกระทบที่มีต่อการวิเคราะห์งบการเงินจากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน สรุปได้ว่าหากเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการก่อหนี้ ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ส่วนอัตราส่วนหนี้สินระยะยาว อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราส่วนวิเคราะห์ความคล่องตัว ได้แก่ อัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียน ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะมีค่าต่ำกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย และอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าสูงกว่าเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้ว และสำหรับอัตราส่วนแสดงความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ยและอัตราส่วนวิเคราะห์ความสามารถในการหากำไรหรือประสิทธิภาพในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ได้แก่ อัตราส่วนผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น ในช่วงระยะเวลา 3 ปีแรกของการปลูกต้นปาล์มน้ำมันจะมีค่าสูงกว่าการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย และอัตราส่วนดังกล่าวจะมีค่าต่ำกว่าเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้ว ดังนั้นแสดงให้เห็นว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยมีการใช้หลักความระมัดระวังสูงกว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”

## 5.2 ข้อจำกัดในการวิจัย

ข้อจำกัดในการวิจัยครั้งนี้มีดังต่อไปนี้

1) ประชากรที่ใช้ในการวิจัยซึ่งเป็นกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีจำนวนค่อนข้างน้อย ทำให้กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้มีจำนวนค่อนข้างน้อยด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากการได้รับการตอบกลับของแบบสอบถามจาก

กลุ่มของประชากรดังกล่าวเป็นจำนวนค่อนข้างน้อยนั่นเอง ซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเพื่อการสรุปผลการวิจัย อย่างไรก็ตามการวิจัยในครั้งนี้ได้ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth Interview) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยเพิ่มเติม ซึ่งจะทำให้ได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอที่จะทำให้ผลการวิจัยที่ได้รับจากการวิจัยในครั้งนี้มีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

2) ประชากรที่ใช้ในการวิจัยซึ่งเป็นกลุ่มของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการมีความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” ค่อนข้างน้อย ทั้งนี้เนื่องมาจากประเทศไทยยังไม่ได้มีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาบังคับใช้ นอกจากนี้สำหรับกลุ่มของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการยังมีความรู้ความเข้าใจในธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันค่อนข้างน้อยอีกด้วย ทั้งนี้เนื่องมาจากในส่วนของผู้สอบบัญชีอาจจะไม่เคยทำการตรวจสอบงบการเงินของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันมาก่อน ส่วนนักวิชาการอาจจะไม่เคยทำการสอนการบัญชีสำหรับธุรกิจดังกล่าวมาก่อนด้วยนั่นเอง ซึ่งทำให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยที่ได้รับจากกลุ่มของประชากรดังกล่าวอาจจะไม่ครบถ้วนสมบูรณ์และมีรายละเอียดที่ค่อนข้างน้อย

3) การวัดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” สำหรับการวิจัยในครั้งนี้ได้ใช้การวัดมูลค่าโดยวิธีการหามูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ ซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประมาณปริมาณผลปาล์มน้ำมันที่คาดว่าจะได้รับในแต่ละปีตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน รวมทั้งค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ซึ่งนำมาใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากต้นปาล์มน้ำมันเพื่อนำมากำหนดมูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมัน รวมทั้งอัตราคิดลดที่ใช้ใช้นั้นได้มาจากการคาดการณ์ของผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันแห่งหนึ่งในประเทศไทยซึ่งได้ใช้เป็นตัวอย่างในการศึกษา โดยทั้งนี้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันอื่นอาจจะมีรายละเอียดของข้อมูลดังกล่าวแตกต่างออกไปซึ่งจะทำให้มูลค่ายุติธรรมของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวแตกต่างกันได้ นอกจากนี้การพยากรณ์แนวโน้มของราคาผลปาล์มน้ำมันเฉลี่ยในอนาคตสำหรับการวิจัยในครั้งนี้อาจจะเกิดความคลาดเคลื่อนได้ ทั้งนี้เนื่องมาจากการพยากรณ์ราคาผลปาล์มน้ำมันไปในอนาคตเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างนานรวมทั้งราคาของผลปาล์มน้ำมันอาจจะมีแนวโน้มขึ้นลงเนื่องจากอุปสงค์ (Demand) และ

อุปทาน (Supply) ของตลาดการบริโภคน้ำมันปาล์มทั้งในและนอกประเทศ ฤดูกาล ภัยธรรมชาติ และการแทรกแซงราคาของรัฐบาล

4) การวิจัยครั้งนี้ศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยในขณะที่ประเทศไทยยังไม่ได้มีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาบังคับใช้ ดังนั้นข้อมูลในส่วนของความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยอาจจะมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเพิ่มเติมจากผลการวิจัยในครั้งนี้เมื่อได้มีการประกาศใช้มาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวแล้ว

### 5.3 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไปมีดังต่อไปนี้

1) การวิจัยครั้งนี้ศึกษาเฉพาะความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการเท่านั้น ซึ่งยังมีกลุ่มบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องอีกมากมายที่น่าสนใจศึกษา เช่น ผู้ลงทุน นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ สถาบันการเงินซึ่งให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น ซึ่งอาจจะทำให้ได้รับความคิดเห็นในเรื่องดังกล่าวที่น่าสนใจและแตกต่างไปจากการวิจัยในครั้งนี้ได้

2) การวิจัยครั้งนี้ศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาบังคับใช้ จึงควรที่จะทำการศึกษาถึงความเหมาะสมและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันและธุรกิจทางด้านการเกษตรชนิดอื่นๆ ในประเทศไทยอีกครั้งภายหลังจากได้มีการประกาศใช้มาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวแล้วระยะหนึ่ง

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

- กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. 2543. แผนพัฒนาปาล์มน้ำมันและน้ำมันปาล์มปี 2543-2549. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. 2544. การวิเคราะห์สถิติ: สถิติเพื่อการตัดสินใจ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จรินทร์ศรี ธรณนพเก้า. 2544. การวิเคราะห์เปรียบเทียบผลตอบแทนทางการเงินของการลงทุนระหว่างการปลูกยางพาราและปาล์มน้ำมันในอำเภอหนองใหญ่ จังหวัดชลบุรี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากรบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- จริยา ฤกษ์เลื่อนฤทธิ์ และคณะ. 2544. การบัญชีธุรกิจกสิกรรม. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จิตรา เฉลิมทิพย์. 2537. ภาวะอุตสาหกรรมผลิตน้ำมันปาล์ม (สบู่และสารซักฟอก). กรุงเทพมหานคร: กองศึกษาภาวะเศรษฐกิจอุตสาหกรรม สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม.
- จันทร์ คำดา. 2543. ผลกระทบของเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ต่อการผลิต การบริโภค และการค้ำน้ำมันปาล์มของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- จันทร์จิรา ชวชาติ. 2544. การบัญชีสำหรับการปลูกสวนปาล์ม. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ฉัตร ชำของ และคณะ. 2539. การศึกษาอุตสาหกรรมต่อเนื่องที่ใช้ น้ำมันปาล์มเป็นวัตถุดิบ: กรณี การศึกษาความต้องการใช้น้ำมันปาล์มของอุตสาหกรรม. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม.
- ชยวัฒน์ นครินทร์. 2535. เปรียบเทียบประสิทธิภาพการผลิตของการปลูกปาล์มน้ำมันระหว่างเกษตรกรที่เป็นสมาชิกสหกรณ์นิคมกับเกษตรกรผู้ปลูกปาล์มน้ำมันสวนตัวในอำเภออ่าวลึก จังหวัดกระบี่ ปี 2533. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ชัยรัตน์ นิลนนท์ และจำเป็น อ่อนทอง. 2538. การใช้น้ำเพื่อเพิ่มผลผลิตและคุณภาพปาล์มน้ำมัน. สงขลา: ภาควิชาธรณีศาสตร์ คณะทรัพยากรธรรมชาติ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

- ชาย ไชรวรวิช และสุรภิตติ ศรีกุล. 2545. ปาล์มน้ำมันมุมมองการพัฒนาในอนาคต. จดหมายข่าว ปาล์มน้ำมัน 3 (กันยายน – พฤศจิกายน): 6 – 8.
- ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน). 2545. การผลิตและการค้าในประเทศ. รายงานเศรษฐกิจ ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) 35 (ตุลาคม): 2 – 3.
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. 2545. เศรษฐกิจด้านต่างๆ ในช่วงครึ่งแรกของปี 2545. รายงานเศรษฐกิจรายไตรมาส ไตรมาส 2 ปี 2545 1: 6 – 9.
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. 2545. เศรษฐกิจด้านต่างๆ ในช่วงไตรมาสแรกของปี 2545. รายงานเศรษฐกิจรายไตรมาส ไตรมาส 1 ปี 2545 1: 5 – 8.
- ธีระ เอกสมทราเมษฐ์. 2545. ปาล์มน้ำมันพืชเศรษฐกิจนั้น ประเทศไทยเราควรส่งเสริมหรือไม่. จดหมายข่าวปาล์มน้ำมัน 3 (มิถุนายน – สิงหาคม): 1.
- ธีระ เอกสมทราเมษฐ์. 2544. วิเคราะห์ภาพรวมอุตสาหกรรมปาล์มน้ำมันไทย. จดหมายข่าว ปาล์มน้ำมัน 2 (มีนาคม – พฤษภาคม): 1.
- ธีระ เอกสมทราเมษฐ์. 2545. สรุปผลการประชุมสัมมนาวิชาการเรื่อง “ปาล์มน้ำมันและกลยุทธ์ การวิจัยปาล์มน้ำมัน ครั้งที่ 1”. จดหมายข่าวปาล์มน้ำมัน 3 (มีนาคม – พฤษภาคม): 1.
- นราศรี ไววนิชกุล และชูศักดิ์ อุดมศรี. 2543. ระเบียบวิธีวิจัยธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นิคม ปัญญาทวีกิจไพศาล. 2539. การวิเคราะห์ผลกระทบขององค์การการค้าโลกต่ออุตสาหกรรม น้ำมันปาล์มของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ปฎิมา สงกุมาร. 2543. การวิเคราะห์ผลกระทบของข้อตกลงเขตการค้าเสรีอาเซียนที่มีต่อ อุตสาหกรรมน้ำมันปาล์มในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต ภาควิชา เศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ประกิจ ทองคำ และธีระพงศ์ จันทรนิยม. 2544. การทรงแซงราคา! แก้ปัญหาราคापาล์มน้ำมัน ได้หรือ ?. จดหมายข่าวปาล์มน้ำมัน 2 (ธันวาคม – กุมภาพันธ์): 25.
- ปัญญา วิภทเมธิกุล. 2535. การวิเคราะห์ผลตอบแทนและระยะเวลาที่เหมาะสมในการปลูกแทน ปาล์มน้ำมันจังหวัดกระบี่. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- พัชรเกตุ อุดมสุขธรรม. 2543. การวิเคราะห์ความได้เปรียบโดยเปรียบเทียบการผลิตน้ำมันปาล์ม เพื่อการส่งออกของประเทศไทย. การศึกษาค้นคว้าด้วยตัวเอง ปริญญาามหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์ธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.



- แพรว กีระสุนทรพงษ์. 2545. การบัญชีการเกษตร : นกกระจอกเทศ. วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจ ปริทัศน์ 24 (มีนาคม): 25-42.
- มัลลิกา บุนนาค. 2542. สถิติเพื่อการตัดสินใจ. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- รัชนี ศรีวชิรวัดณ์. 2545. สถานการณ์การผลิตและการตลาดปาล์มน้ำมันและน้ำมันดิบปีการผลิต 2545/2546. วารสารวิชาการปริทัศน์ 10 (ตุลาคม): 3-4.
- วิษชุดา เดชวรวิทย์. 2544. การวิเคราะห์ผลตอบแทนการปลูกปาล์มน้ำมันเปรียบเทียบกับยางพาราในอำเภออ่าวลึกจังหวัดกระบี่ ปี 2542. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- วิจิตร ว่องวารวิทย์. 2539. ช่องทางและโอกาสการส่งออกและผลกระทบจากการมีเขตการค้าเสรีอาเซียน (สำหรับอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม). กรุงเทพมหานคร: ฝ่ายแผนงานเศรษฐกิจรายสาขา สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย.
- วิศิษฎ์ วชิรลาภไพฑูรย์ และคณะ. 2542. การบัญชีเกษตรกรรม. โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท ภาควิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศักดิ์ศิลป์ ไชตีสกุล วินาภรณ์ กุฎีรัตน์ และกิจจารักษ์ วงษ์กุดเลาะ. 2541. ปาล์มน้ำมัน. กรุงเทพมหานคร: กองส่งเสริมพืชไร่ฯ กรมส่งเสริมการเกษตร.
- ศิริวรรณ เสรีรัตน์ และคณะ. 2541. การวิจัยธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท A.N. การพิมพ์.
- ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2540. รายงานการศึกษาผลกระทบจากการเปิดตลาดสินค้าเกษตร 23 รายการตามพันธกรณีองค์การการค้าโลก. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม.
- ศูนย์บริการวิชาการเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2543. โครงการศึกษาวิจัยแนวทางพัฒนาอุตสาหกรรมการเกษตรแบบครบวงจร. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม.
- ศูนย์สารสนเทศการเกษตร สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร. 2545. ปาล์มน้ำมัน. วารสารการพยากรณ์ผลผลิตการเกษตร 17 (มิถุนายน): 13-14.
- สายรัก พวงมาลี. 2534. ผลกระทบของนโยบายควบคุมการนำเข้า: ศึกษากรณีปาล์มน้ำมัน วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาเศรษฐศาสตร์เกษตรและทรัพยากร บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.



- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. 2543. รายงานฉบับสมบูรณ์  
โครงการศึกษาแผนกลยุทธ์การพัฒนากิจการเกษตร. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจ  
การเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์.
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. 2543. รายงานฉบับสมบูรณ์  
โครงการศึกษาแผนกลยุทธ์การพัฒนากิจการเกษตร ส่วนที่ 2 (เล่มที่ 1) การศึกษาวิเคราะห์  
ทางกายภาพและเศรษฐกิจ. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวง  
เกษตรและสหกรณ์.
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. 2536. รายงานการศึกษาภาวะ  
เศรษฐกิจอุตสาหกรรมเรื่องอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์มดิบ. กรุงเทพมหานคร: สำนักงาน  
เศรษฐกิจอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม.
- สำนักงานเทคโนโลยีสิ่งแวดล้อมโรงงาน กรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม. 2540.  
คู่มือการจัดการสิ่งแวดล้อมอุตสาหกรรมการสกัดน้ำมันปาล์ม. กรุงเทพมหานคร:  
สำนักเทคโนโลยีสิ่งแวดล้อมโรงงาน กรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม.
- สำนักวิจัยและพัฒนา มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. 2541. โครงการวิจัยการใช้ประโยชน์จาก  
ไขปาล์มเพื่อผลิตกรดไขมัน. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม  
กระทรวงอุตสาหกรรม.
- สินาด โสมขันเงิน และคณะ. 2536. อนาคตปาล์มน้ำมันไทยในเขตการค้าเสรีอาเซียน.  
กรุงเทพมหานคร: กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2545. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 55  
เรื่อง "การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความ  
ช่วยเหลือจากรัฐบาล". กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง  
ประเทศไทย.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2545. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32  
เรื่อง "ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์". กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับ  
อนุญาตแห่งประเทศไทย.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2545. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31  
เรื่อง "สินค้าคงเหลือ". กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง  
ประเทศไทย.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2545. แม่บทการบัญชี.  
กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. 2545. ร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “การบัญชีการเกษตร”. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

## ภาษาอังกฤษ

Anonymous. 1997. Accountancy 119: 81.

Anonymous. 1997. Chartered Accountants Journal of New Zealand 76: 75.

Anonymous. 1999. Accountancy 124: 5.

Anonymous. 1999. CPA Journal 69: 12.

Anonymous. 1999. Management Accounting-London 77: 48.

Bernstein, Leopold A. 1992. A Financial Analyst's Guide to Accounting Quality. Business Credit 94: 11-13.

Fone, Bill. 1997. Historical cost still makes sense for agricultural assets. Accountancy 119: 66.

Gray, Robin and Engineer, Rotan. 1982. Current Cost Accounting Down on the Farm. Accountancy 93: 60-62.

Pacter, Paul. 1999. Accounting for life. Accountancy 24: 72.

Ravlic, Tom. 2000. Standards setters spark sector debate. Chartered Accountants Journal of New Zealand 79: 26-27.

Russell-Green, Jackie. 2000. Big changes may be looming for agriculture. Chartered Accountants Journal of New Zealand 79: 27-29.

Sneed, Florence R.; Nikon, Clair J.; and Grossman, Steven D. 1983. Auditing Agricultural Producers and Cooperatives. CPA Journal 53: 47-53.

Stickney, Clyde P. and Brown, Paul R. 1999. Financial Reporting and Statement Analysis. Fourth Edition. United States of America: Harcourt College.

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



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ภาคผนวก ก

### ลักษณะของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

#### 1. ประวัติความเป็นมาและการพัฒนาของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ปาล์มน้ำมัน (Oil Palm) เป็นพืชที่มีถิ่นกำเนิดดั้งเดิมอยู่ในที่ลุ่มเขตร้อนของทวีปแอฟริกาทางฝั่งตะวันตกระหว่างเส้นขนานที่ 15 องศาเหนือ และเส้นขนานที่ 10 องศาใต้ และแพร่กระจายไปสู่ทวีปอเมริกาและเอเชีย โดยในปัจจุบันแหล่งเพาะปลูกที่สำคัญได้แก่ ทวีปแอฟริกา อเมริกากลาง และเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

ปาล์มน้ำมันเริ่มเข้ามาสู่ประเทศไทยโดยผ่านเข้ามาทางประเทศอินโดนีเซียและมาเลเซีย ซึ่งพระยาประติพัทธ์ภูบาลเป็นผู้นำเข้ามาเป็นครั้งแรกโดยนำมาจากประเทศอินโดนีเซียและมาเลเซีย และได้นำมาปลูกเป็นไม้ประดับที่สถานีทดลองยางคองหงส์ จังหวัดสงขลา และสถานีกสิกรรมพัริว จังหวัดจันทบุรี ต่อมาก่อนสงครามโลกครั้งที่สองจึงได้มีการเริ่มปลูกปาล์มน้ำมันเป็นการค้า โดยหม่อมเจ้าอมรสมานลักษณ์ กิติยากร ในเนื้อที่ประมาณ 1,000 ไร่ ที่ตำบลบ้านปริก อำเภอสะเดา จังหวัดสงขลา แต่ต่อมาสวนปาล์มน้ำมันนี้ได้หยุดกิจการลงจนกระทั่งในปี พ.ศ. 2511 การปลูกปาล์มน้ำมันได้รับการส่งเสริมในรูปของบริษัทและมีโครงการปลูกปาล์มน้ำมัน 2 โครงการ คือ โครงการนิคมสร้างตนเองพัฒนาภาคใต้ โดยมีเนื้อที่ปลูก 20,000 ไร่ ในจังหวัดสตูล และโครงการบริษัทอุตสาหกรรมน้ำมันและสวนปาล์ม จำกัด โดยมีเนื้อที่ปลูก 20,000 ไร่ ในจังหวัดกระบี่ ซึ่งหลังจากทั้ง 2 โครงการประสบความสำเร็จรัฐบาลได้ให้การสนับสนุนและส่งเสริมให้มีการปลูกสวนปาล์มน้ำมันในเชิงเศรษฐกิจเรื่อยมาและมีการขยายตัวของพื้นที่การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2520 เป็นต้นมา การขยายตัวของพื้นที่การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันเป็นไปอย่างรวดเร็ว จนกระทั่งในปัจจุบันจากข้อมูลการผลิตปาล์มน้ำมัน ณ สิ้นสุดเดือนธันวาคม พ.ศ. 2544 ประเทศไทยมีพื้นที่การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันทั้งสิ้นจำนวน 1,800,000 ไร่ และมีพื้นที่การเก็บเกี่ยวทะลายปาล์มน้ำมันแล้วจำนวน 1,350,001 ไร่ โดยสามารถจำแนกพื้นที่การเก็บเกี่ยวปาล์มน้ำมันตามอายุของปาล์มน้ำมันได้ดังแสดงในตารางที่ 1 มีผลผลิตทะลายปาล์มน้ำมันเฉลี่ยทั้งประเทศประมาณ 2.75 ตันต่อไร่ และจำเป็นที่จะต้องมีการพัฒนาเพื่อยกระดับผลผลิตทะลายปาล์มน้ำมันเฉลี่ยทั้งประเทศให้สูงขึ้นเป็นประมาณ 3.91 ตันต่อไร่ เพื่อให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ ซึ่งในส่วนนี้รัฐบาลจะให้การสนับสนุนโดยจะเห็นได้จากกาหนดแผนพัฒนาปาล์มน้ำมันและน้ำมันปาล์ม พ.ศ. 2543-2549 ของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ซึ่งมีเป้าหมายของแผนดังกล่าวในการที่จะเพิ่มพื้นที่การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันในเขตพื้นที่ที่เหมาะสมให้เป็น 2 ล้านไร่ และเพิ่มผลผลิตทะลายปาล์มน้ำมันเฉลี่ยต่อไร่ให้เป็น 3.00 ตันต่อปีเมื่อสิ้นสุดแผนดังกล่าวอีกด้วย

ตารางที่ 1 ศักยภาพการผลิตพื้นฐานของปาล์มน้ำมันไทยจำแนกตามอายุปาล์มน้ำมัน ณ สิ้นสุด  
เดือนธันวาคม พ.ศ. 2544

อายุ ปาล์ม (ปี)	พื้นที่ปลูก (ไร่)	พื้นที่เก็บเกี่ยว $g^1$ (ไร่)	จำนวนต้น ปาล์ม <sup>2</sup> (ต้นพื้นที่ปลูก ทั้งหมด)	ประมาณการผลิตของปาล์มน้ำมันไทย ปัจจุบัน <sup>3</sup>		ผลผลิตของปาล์มน้ำมันไทยที่ต้องปรับ ปรุงให้ดีขึ้น	
				ผลผลิตทะลายนสด (ต้นพื้นที่เก็บเกี่ยว)	ผลผลิตทะลายนสด เฉลี่ย (ต้น/ไร่)	ผลผลิตทะลายนสด (ต้นพื้นที่เก็บเกี่ยว)	ผลผลิตทะลายนสด เฉลี่ย (ต้น/ไร่)
<4	449,999	0	9,899,978	0	0	0	0
4-6	211,713	211,713	4,877,686	290,444	1.31	549,848	2.48
7-9	209,450	209,450	4,607,900	619,972	2.96	917,391	4.38
10-20	635,838	635,838	13,988,436	2,002,890	3.15	2,937,572	4.62
21-25	235,400	235,400	5,178,800	680,306	2.89	1,002,804	4.26
>25	47,600	47,600	1,047,200	116,144	2.44	182,308	3.83
รวม	1,800,000	1,350,001	39,600,000	3,709,756	2.75 <sup>3</sup>	5,589,923	3.91 <sup>4</sup>

หมายเหตุ ก = ที่มา : จากฐานข้อมูลการผลิตทางการเกษตรของเอฟเอโอ

ข = คิดที่การปลูก 22 ต้น/ไร่

ค = คำนวณจากค่าเฉลี่ยมาตรฐานปกติในการให้ผลผลิตทะลายนสดของปาล์มน้ำมัน

ง = ค่าเฉลี่ยผลผลิตทะลายนสดของปาล์มน้ำมันทั้งหมด

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, 2544.

## 2. ความสำคัญของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

น้ำมันปาล์มซึ่งได้จากผลปาล์มน้ำมันเป็นสินค้าชนิดหนึ่งในตลาดการค้าโลก ซึ่งต้องแข่งขันกับน้ำมันพืชชนิดอื่นๆ อีก 13 ชนิด น้ำมันจากสัตว์ทะเล 12 ชนิด และไขมันจากสัตว์ 3 ชนิด แต่อย่างไรก็ตามน้ำมันปาล์มถือได้ว่ามีศักยภาพในการแข่งขันที่ค่อนข้างสูงทั้งนี้เนื่องมาจากเหตุผลหลายประการด้วยกันคือ ประโยชน์ของน้ำมันปาล์มในด้านอุตสาหกรรมที่มีหลากหลาย โดยน้ำมันปาล์ม (Palm Oil) และน้ำมันจากเมล็ดในปาล์ม (Palm Kernel Oil) สามารถนำไปใช้ในอุตสาหกรรมต่างๆ ทั้งการบริโภคและอุปโภค เช่น ใช้น้ำมันปาล์มโอเลอินทำอาหารในครัวเรือนหรือใช้ในอุตสาหกรรมประเภทต่างๆ ที่ต้องมีการทอด เนยเทียม ไอศกรีม ขนมขบเคี้ยวและลูกกวาด ครีมเทียมประเภทต่างๆ สบู่และผงซักฟอก และอุตสาหกรรมโอเลโอเคมีคอล (Oleochemical) รวมทั้งการผลิตเชื้อเพลิง (เมทานอล) เพื่อใช้กับเครื่องยนต์ เป็นต้น ดังแสดงในรูปที่ 1 นอกจากนี้ปาล์มน้ำมันยังเป็นพืชน้ำมันที่ให้ผลผลิตต่อหน่วยพื้นที่สูงที่สุดในบรรดาพืชที่ให้น้ำมันด้วยกันดังแสดงในตารางที่ 2 รวมทั้งเมื่อเทียบราคาต้นทุนการผลิต (บาทต่อต้นน้ำมัน) แล้ว พบว่าปาล์มน้ำมันยังมีต้นทุนการผลิตต่ำกว่าพืชน้ำมันชนิดอื่นๆ อีกด้วย ดังแสดงในตารางที่ 3 และจากข้อมูลการผลิตปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2544 ปาล์มน้ำมันยังเป็นพืช

น้ำมันที่มีปริมาณการผลิตน้ำมันและการบริโภคจัดอยู่ในอันดับที่สองของโลกรองจากถั่วเหลือง อีกทั้งมีเพียง 42 ประเทศเท่านั้นจากทั่วโลกที่มีการปลูกปาล์มน้ำมัน โดยมีประเทศมาเลเซียเป็นผู้ผลิตและส่งออกน้ำมันปาล์มรายใหญ่ที่สุดของโลก สำหรับในประเทศไทยนั้นปัจจุบันการผลิตปาล์มน้ำมันจัดอยู่ในอันดับที่ 5 ของโลกและผลผลิตน้ำมันปาล์มที่ได้ส่วนใหญ่จะนำไปเพื่อใช้เพียงพอสำหรับการอุปโภคบริโภคภายในประเทศเท่านั้น ทำให้ปาล์มน้ำมันจึงจัดเป็นพืชน้ำมันเพียงชนิดเดียวในประเทศไทยที่ไม่ต้องเสียดุลการค้านำเข้าจากต่างประเทศเช่นเดียวกับพืชน้ำมันชนิดอื่นๆ เช่น ถั่วเหลือง ฝ้าย ทานตะวัน และงา เป็นต้น

ตารางที่ 2 ศักยภาพการผลิตน้ำมันของพืชน้ำมันชนิดต่างๆ

ชนิดของพืช	การผลิตน้ำมัน (กก./ไร่)	ปริมาณการผลิต ปี พ.ศ. 2544 (ตัน)
ปาล์มน้ำมัน	512 <sup>1</sup>	23,355,000
ปาล์มน้ำมัน	73 <sup>2</sup>	2,872,000
Rapeseed	89	13,725,000
ทานตะวัน	81	8,223,000
มะพร้าว	54	3,539,000
ถั่วเหลือง	52	27,779,000
ถั่วลิสง	51	5,073,000

1 = น้ำมันปาล์มดิบ

2 = น้ำมันเมล็ดในปาล์ม

ที่มา: Oil World Annual 2001 & Oil World Weekly, 2002.

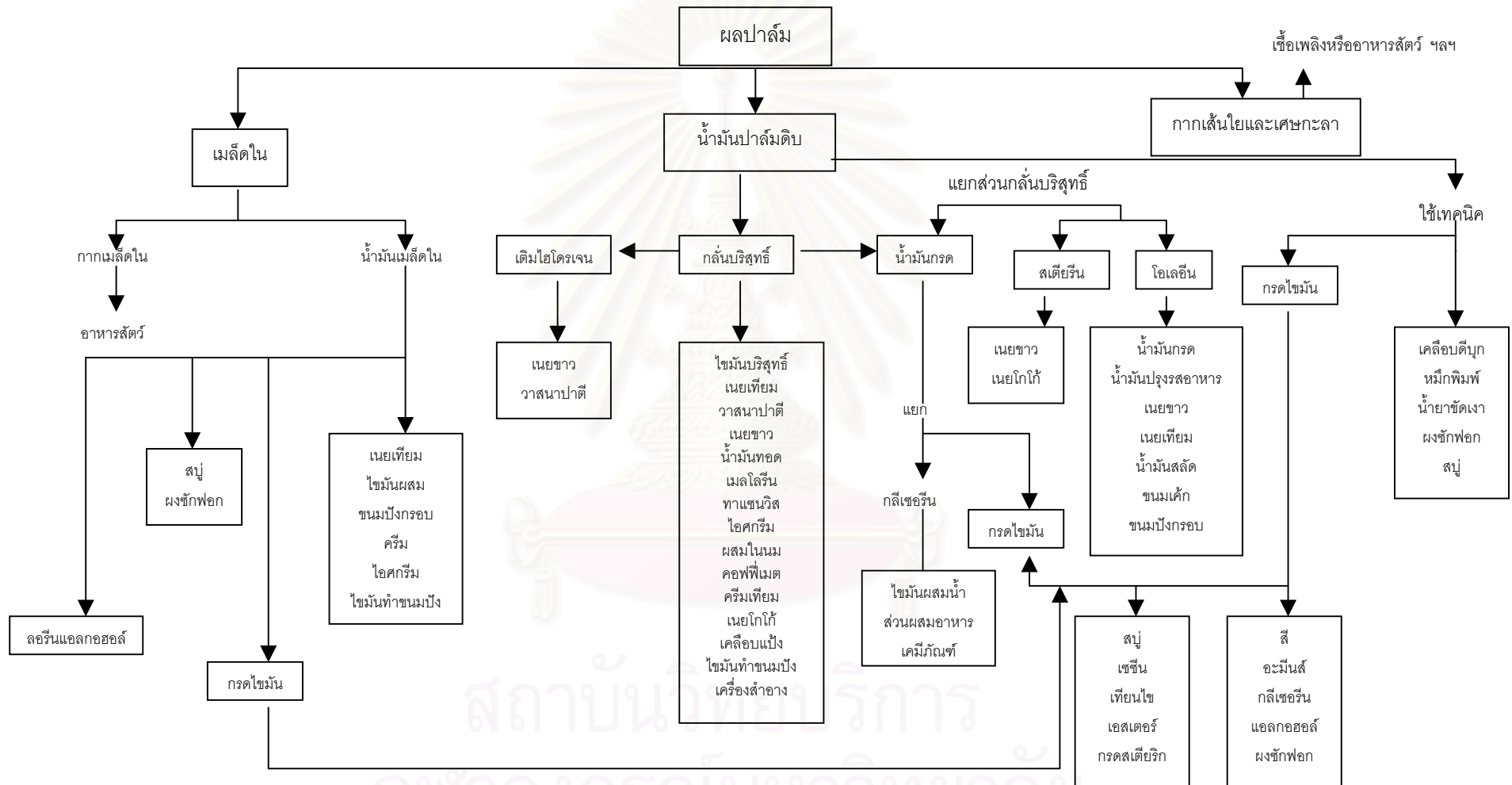
ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบต้นทุนการผลิตของพืชน้ำมันชนิดต่างๆ

ประเทศผู้ผลิต	พืช	ต้นทุนการผลิต (บาท/ตัน)
ไทย	ปาล์มน้ำมัน	11,500
มาเลเซีย	ปาล์มน้ำมัน	10,800
สหรัฐอเมริกา	ถั่วเหลือง	18,000
แคนาดา	Rapeseed	29,160
EEC	Rapeseed	40,500

ที่มา: Oil World Annual 2001 & Oil World Weekly, 2002.



รูปที่ 1 การใช้ประโยชน์จากปาล์มน้ำมัน



ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, 2543.

### 3. ลักษณะทั่วไปของปาล์มน้ำมัน

#### 3.1 ลักษณะทางพฤกษศาสตร์ของปาล์มน้ำมัน

ปาล์มน้ำมันจัดเป็นพืชผสมข้ามใบเลี้ยงเดี่ยวอยู่ในวงศ์ปาล์ม (Palmae) วงศ์ย่อยเดียวกับมะพร้าวคือ Coccoideae สกุล *Elaeis* มีชื่อทางวิทยาศาสตร์ *Elaeis guineensis* Jacq. เป็นพืชยืนต้นผสมข้าม ปกติใช้เมล็ดในการขยายพันธุ์โดยทั่วไปมีอายุได้มากกว่า 200 ปี แต่มีอายุทางเศรษฐกิจเพียง 20-25 ปี โดยมีลักษณะทางพฤกษศาสตร์ดังต่อไปนี้

ราก มีระบบรากแบบรากฝอย ประกอบด้วยรากชุดต่างๆ ประมาณ 4 ชุด ทำหน้าที่ช่วยค้ำจุนลำต้น ดูดซับน้ำ และธาตุอาหาร โดยรากจะเกิดมากและสามารถดูดซับน้ำและธาตุอาหารที่ปาล์มน้ำมันสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ดีที่ระดับความลึกประมาณ 30-50 เซนติเมตรจากผิวดิน

ลำต้น มีลักษณะเป็นไม้ลำต้นเดี่ยวตั้งตรง รูปร่างทรงกระบอก ไม่มีกิ่งก้าน ประกอบด้วยข้อและปล้องที่ถี่มากๆ ในระยะที่ปาล์มน้ำมันอายุน้อย (น้อยกว่า 3 ปี) จะมีเนื้อเยื่อเจริญตรงปลายยอดช่วยในการเจริญเติบโตทางด้านกว้าง หลังจากนั้นแล้วจะมีการเจริญเติบโตทางด้านความสูงเรื่อยๆ ไปประมาณปีละ 25-50 เซนติเมตร และเมื่อเจริญโตเต็มที่ที่จะมีความสูงประมาณ 15-18 เมตร และมีขนาดของลำต้นประมาณ 45-60 เซนติเมตร บริเวณโดยรอบลำต้นจะมีข้อสั้นๆ เป็นที่เกิดของใบเวลาตัดทางใบจะเห็นตอใบเวียนเป็นเกลียวรอบลำต้น ปาล์มน้ำมันที่มีอายุมากเมื่อใบร่วงแล้วลักษณะของลำต้นจะเรียบ โดยขนาดของลำต้นและความสูงจะขึ้นอยู่กับพันธุ์และสภาพแวดล้อม

ใบหรือทางใบ ประกอบด้วยแกนทางใบ ก้านใบ และใบย่อย รูปใบมีลักษณะคล้ายใบมะพร้าวคือ มีทางใบยาวและมีใบย่อยๆ แตกออกตามแกนทางใบประมาณ 250-400 ใบย่อย โดยเรียงอยู่ในลักษณะสองระดับเหลื่อมกันอย่างเป็นระเบียบในแต่ละข้างของแกนทางใบ ซึ่งปาล์มน้ำมันที่มีการเจริญเติบโตในช่วงแรกจะมีจำนวนทางใบเกิดขึ้นที่รอบยอดประมาณปีละ 30-40 ทางใบ โดยมีความยาวของทางใบประมาณ 6-9 เมตร และหลังจากนั้นจะลดลงเป็น 20-25 ทางใบต่อปีเมื่อปาล์มน้ำมันมีการเจริญเติบโตเต็มที่แล้ว นอกจากนี้ทางใบปาล์มน้ำมันมักจะติดอยู่กับลำต้นนานหลายปี ไม่หลุดออกจากลำต้นง่าย ๆ ดังนั้นจึงต้องมีการตัดแต่งทางใบให้เหลือบนต้นประมาณ 35-50 ทางใบ

ช่อดอก เกิดจากตาดอกซึ่งอยู่ตรงซอกโคนก้านใบทุกใบ โดยปาล์มน้ำมันจะเริ่มออกดอกเมื่ออายุประมาณ 2-3 ปี และใช้เวลาพัฒนาจนดอกบานประมาณ 33-34 เดือน ซึ่งอาจจะเกิดเป็นดอกตัวผู้หรือดอกตัวเมียก็ได้ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับพันธุ์ อายุ และสภาพแวดล้อม ดังนั้นปาล์มน้ำมันจึงมีทั้งช่อดอกตัวเมียและช่อดอกตัวผู้บนต้นเดียวกันแต่เกิดในตำแหน่งของ

ทางใบที่แตกต่างกัน และในบางครั้งโดยเฉพาะกรณีของปาล์มน้ำมันที่มีอายุน้อยอาจจะสังเกตเห็นช่อดอกแบบกระเทยคือ มีทั้งดอกตัวผู้และดอกตัวเมียในช่อเดียวกันได้

ผลและเมล็ด ปาล์มน้ำมันจะออกผลเป็นทะลาย โดยหลังจากดอกได้รับการผสมแล้วประมาณ 6 เดือน ผลจะสุกซึ่งการสุกของผลจะเริ่มจากฐานช่อดอกขึ้นมา โดยปกติปาล์มน้ำมันสามารถผลิตทะลายปาล์มน้ำมันได้ไม่ต่ำกว่า 12 ทะลายต่อต้นต่อปี โดยมีน้ำหนักต่อทะลายประมาณ 10-30 กิโลกรัม จำนวนผลทั้งหมดต่อทะลายประมาณ 500-4,000 ผล โดยเฉลี่ยมีจำนวน 1,600 ผลต่อทะลาย มีเส้นผ่าศูนย์กลาง 2-มากกว่า 5 เซนติเมตร ขึ้นอยู่กับพันธุ์และมีน้ำหนักต่อผลประมาณ 3-30 กรัม อย่างไรก็ตามลักษณะดังกล่าวข้างต้นขึ้นอยู่กับอายุของปาล์มน้ำมันเป็นสิ่งสำคัญ โดยจะสังเกตพบว่า ปาล์มน้ำมันที่มีอายุน้อยจะมีจำนวนทะลายต่อต้นมากแต่ทะลายจะมีขนาดเล็กและเมื่อมีอายุมากขึ้นจะมีจำนวนทะลายต่อต้นน้อยลงแต่ขนาดของทะลายจะใหญ่ขึ้น

ผลปาล์มน้ำมัน ประกอบด้วย เปลือกผลชั้นนอก เนื้อผลชั้นนอก กะลา เนื้อผลชั้นใน และเอ็มบริโอ โดยส่วนของผลปาล์มน้ำมันที่นำมาสกัดเป็นน้ำมันปาล์มนั้นมีอยู่ 2 ส่วนด้วยกันคือ ส่วนแรกจากเนื้อผลชั้นนอก (Mesocarp) ซึ่งผลปาล์มน้ำมันแต่ละผลจะมีปริมาณน้ำมันอยู่ประมาณร้อยละ 45-50 และสามารถสกัดเป็นน้ำมันได้ประมาณร้อยละ 20-25 ของน้ำหนักทะลายสดซึ่งนิยมนำมาใช้เพื่อการบริโภค และส่วนที่ 2 จากเนื้อผลชั้นใน (Kernel) ซึ่งจะมีปริมาณน้ำมันอยู่ประมาณร้อยละ 50 ต่อผลและสามารถสกัดเป็นน้ำมันได้ประมาณร้อยละ 4-6 ของน้ำหนักทะลายสดซึ่งนิยมนำมาใช้เพื่อการอุปโภค

เมล็ดปาล์มน้ำมัน ประกอบด้วย กะลา เนื้อผลชั้นใน และเอ็มบริโอ ใช้สำหรับการขยายพันธุ์ สำหรับในปัจจุบันพันธุ์ปาล์มน้ำมันที่นิยมปลูกในประเทศไทยนั้นเกือบทั้งหมดเป็นพันธุ์ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ โดยเฉพาะในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2530 พันธุ์ปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่เป็นพันธุ์ลูกผสมแบบเทเนอร์่า (Tenera, T หรือ D × P) ซึ่งได้มาจากการผสมระหว่างสายพันธุ์แม่ดูร่า (Dura, D) กับสายพันธุ์ฟอสซิเฟอร่า (Pisifera, P) ที่นำเข้ามาจากประเทศมาเลเซีย นอกจากนี้ยังมีแหล่งผลิตเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันหลักที่ประเทศไทยนำเข้ามาจากต่างประเทศอีกโดยเฉพาะในทวีปอเมริกากลาง เช่น ประเทศคอสตาริกา และจากอีกหลายประเทศในทวีปแอฟริกา และยังมีหน่วยงานราชการต่างๆ เช่น กรมวิชาการเกษตร และบริษัทเอกชนซึ่งได้ทำการผลิตเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันขึ้นเองในประเทศ แต่ยังมีข้อจำกัดหลายประการในด้านของประวัติและที่มาของเชื้อพันธุ์พ่อแม่ ระยะเวลาในการทดสอบศักยภาพในรุ่นลูก และปริมาณพื้นที่ที่ใช้ในการทดสอบ เป็นต้น

### 3.2 พันธุ์ปาล์มน้ำมัน

พันธุ์ปาล์มน้ำมันที่นิยมปลูกในทางการค้าคือ พันธุ์เทนเอร์รา (Tenera, T หรือ D × P) ซึ่งเป็นพันธุ์ลูกผสมระหว่างพันธุ์พ่อพิลีเฟอร์รา (Pisifera, P) และพันธุ์แม่ดูร์รา (Dura, D) ซึ่งการคัดเลือกพันธุ์ปาล์มน้ำมันที่มีคุณภาพดีมาปลูกนั้นจะช่วยทำให้ได้รับผลผลิตทะลายปาล์มน้ำมันต่อพื้นที่ที่สูงขึ้นและมีต้นทุนในการจัดการสวนปาล์มน้ำมันที่ต่ำลงอีกด้วย

พันธุ์ปาล์มน้ำมันที่ถือได้ว่าเป็นมีความสำคัญทางเศรษฐกิจในปัจจุบันได้แก่

1) พันธุ์ดูร์รา (Dura, D) ปาล์มน้ำมันพันธุ์ดูร์ราที่ดื่มนั้นจะพบในแถบตะวันออกไกล เรียกว่า Deli Dura ซึ่งให้น้ำมันต่อทะลายประมาณร้อยละ 18-19.50 ก้านทะลายขนาดปานกลาง 2-8 มิลลิเมตร หรือร้อยละ 25-30 มีเปลือกหนาระหว่างเนื้อมากที่มีน้ำมันและเนื้อในหนา ปัจจุบันพันธุ์ดูร์ราใช้เป็นแม่พันธุ์สำหรับลูกผสมพันธุ์เทนเอร์รา

2) พันธุ์พิลีเฟอร์รา (Pisifera, P) เป็นพันธุ์ที่มีเปอร์เซ็นต์น้ำมันสูง มีกะลาบางมาก เปลือกนอกหนากว่าพันธุ์ดูร์รา 5-10 มิลลิเมตร เมล็ดในเล็ก แต่มีข้อเสียคือ ขนาดของผลเล็ก ซีดดอกตัวเมียมักเป็นหมัน และมีการผลิตทะลายปาล์มน้ำมันต่อต้นจำนวนต่ำ ปัจจุบันใช้พันธุ์พิลีเฟอร์ราเป็นพันธุ์พ่อสำหรับผลิตลูกผสมเทนเอร์รา

3) พันธุ์เทนเอร์รา (Tenera, T หรือ D × P) เป็นพันธุ์ผสมระหว่างพันธุ์แม่ดูร์ราผสมกับพันธุ์พ่อพิลีเฟอร์รา เป็นพันธุ์ที่มีเปลือกสำหรับอัดน้ำมันมาก เนื้อมาก และให้เปอร์เซ็นต์น้ำมันมาก มีกะลาบาง 0.5-4 มิลลิเมตร หรือ 3-10 มิลลิเมตร และมีน้ำมันทั้งทะลายประมาณร้อยละ 22-25 มีทะลายดกกว่าพันธุ์ดูร์รา และเนื่องจากพันธุ์เทนเอร์ราที่มีคุณสมบัติที่ดีหลายประการ จึงมักนิยมปลูกกันมากในทางการค้า

โดยลักษณะของพันธุ์ปาล์มน้ำมันที่ถือว่ามีคุณภาพดีมีดังต่อไปนี้

1. สามารถให้ผลผลิตสูงและให้ผลผลิตได้ยาวนาน
2. ขนาดของผลใหญ่
3. เปลือกชั้นนอกและเนื้อในหนาแต่กะลาบาง
4. อัตราการผลิตซีดดอกตัวเมียในรอบปีสูงเพื่อจะได้ออกผลดก
5. เปอร์เซ็นต์น้ำมันในผลปาล์มน้ำมันสูง
6. ขนาดของลำต้นใหญ่และเตี้ยเพื่อจะทำให้ไม่สูงชะลูดเมื่อมีอายุมากขึ้น
7. ลักษณะของใบกินพื้นที่บริเวณไม่กว้างเพื่อจะได้ปลูกได้จำนวนต้นมากกว่าในพื้นที่ขนาดเดียวกัน
8. มีความต้านทานโรคสูง

### 3.3 ลักษณะทางนิเวศวิทยาของปาล์มน้ำมัน

ปาล์มน้ำมันชอบอากาศในเขตร้อนชื้นฝนตกชุกจึงสามารถเจริญเติบโตได้ดีในพื้นที่ที่เป็นเขตรมรุ่ม อย่างไรก็ตามปาล์มน้ำมันจะให้ผลผลิตสูงสุดหากมีการปลูกในพื้นที่ที่มีสภาพพื้นที่และภูมิอากาศที่เหมาะสม โดยมีปัจจัยหลักที่เกี่ยวข้องกับลักษณะทางภูมิประเทศและภูมิอากาศที่มีผลต่อการเจริญเติบโตและการให้ผลผลิตของปาล์มน้ำมันดังต่อไปนี้

1) ปริมาณน้ำฝน ควรมีฝนตกสม่ำเสมอตลอดทั้งปี โดยปริมาณน้ำฝนที่เหมาะสมไม่ควรน้อยกว่า 1,800-2,000 มิลลิเมตรต่อปี มีช่วงแล้งต่อเนื่องน้อยกว่า 3 เดือนต่อปี และในแต่ละเดือนไม่ควรมีปริมาณน้ำฝนน้อยกว่า 100 มิลลิเมตรต่อเดือน

2) แสงแดด ควรมีแสงแดดส่องอย่างสม่ำเสมอตลอดทั้งปี โดยไม่ทำให้เกิดความแห้งแล้งหรืออุณหภูมิที่สูงจนเกินไป ซึ่งโดยทั่วไปปาล์มน้ำมันต้องการแสงแดดอย่างน้อยวันละ 5 ชั่วโมงหรือประมาณ 18,000 ชั่วโมงต่อปี และควรมีการตัดแต่งทางใบอย่างสม่ำเสมอเมื่อปาล์มน้ำมันมีอายุมากขึ้นซึ่งจะช่วยในการเพิ่มพื้นที่รับแสงและช่วยให้ปาล์มน้ำมันสามารถใช้ธาตุอาหารจากการให้น้ำได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) อุณหภูมิ ควรมีอุณหภูมิระหว่าง 20-30 องศาเซลเซียส โดยอุณหภูมิต่ำสุดไม่ควรต่ำกว่า 16 องศาเซลเซียส อุณหภูมิสูงสุดไม่ควรเกินกว่า 33 องศาเซลเซียส และมีความชื้นสัมพัทธ์ของอากาศไม่ต่ำกว่า 75 เปอร์เซ็นต์ เนื่องจากอุณหภูมิที่สูงจนเกินไปจะมีผลทำให้อัตราการคายน้ำของต้นปาล์มน้ำมันสูงขึ้นและมีผลกระทบต่อการสูญเสียความชื้นในดิน

4) สภาพพื้นที่และลักษณะดินที่เหมาะสมควรจะมีอยู่ระหว่างเส้นละติจูด 15 องศาเหนือและ 15 องศาใต้ มีความสูงจากระดับน้ำทะเลปานกลาง 0-300 เมตร ความลาดเอียงของพื้นที่ 1-12 เปอร์เซ็นต์ และไม่ควรมีเกินกว่า 28 เปอร์เซ็นต์ ลักษณะดินเป็นดินร่วนหรือดินร่วนปนดินเหนียว มีความอุดมสมบูรณ์ปานกลางหรือสูง มีความลึกของชั้นหน้าดินมากกว่า 75 เซนติเมตร ไม่มีชั้นดินดาน มีความสามารถในการระบายน้ำดีถึงปานกลาง ระดับน้ำใต้ดินลึก 75-100 เซนติเมตร และดินมีความเป็นกรดอ่อนคือ มีค่า pH ระหว่าง 4.0-6.0

ดังนั้นพื้นที่ส่วนใหญ่ในภาคใต้ของประเทศไทยนับตั้งแต่จังหวัดชุมพรลงไปจะมีลักษณะภูมิประเทศและภูมิอากาศดังกล่าวข้างต้นซึ่งถือเป็นพื้นที่ที่เหมาะสมต่อการเจริญเติบโตและการให้ผลผลิตของปาล์มน้ำมัน และเป็นพื้นที่ที่สอดคล้องกับเขตเศรษฐกิจสำหรับการปลูกปาล์มน้ำมัน พ.ศ. 2543 ตามข้อกำหนดของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ซึ่งมีการกำหนดสภาพพื้นที่ที่เหมาะสมสำหรับการผลิตปาล์มน้ำมันโดยอาศัยข้อมูลจากระบบสารสนเทศทางภูมิศาสตร์ (GIS : Geographic Information System) และกำหนดเป็นพื้นที่ในภาคกลางจำนวน 1 จังหวัดคือ จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ และพื้นที่ในภาคใต้อีกจำนวน 11 จังหวัด ได้แก่ จังหวัดชุมพร ระนอง สุราษฎร์ธานี พังงา ภูเก็ต กระบี่ ตรัง นครศรีธรรมราช พัทลุง สงขลา และสตูล



### 3.4 การเพาะปลูกปาล์มน้ำมัน

การเพาะปลูกปาล์มน้ำมันประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ดังต่อไปนี้

1) การผลิตและการเพาะเมล็ดพันธุ์ที่ได้มาตรฐาน โดยมีขั้นตอนต่างๆ พอสรุปได้ดังแสดงในรูปที่ 2 และสำหรับในกรณีที่ไม่ได้มีการผลิตเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันขึ้นเองแต่มีการซื้อเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันมาทำการเพาะนั้นควรมีการคัดเลือกพันธุ์ปาล์มน้ำมันที่มีคุณภาพดีคือต้องเป็นพันธุ์ลูกผสมแบบเทเนอร์ว่าที่ผ่านการทดสอบแล้วว่าสามารถให้ผลผลิตที่ดีได้ในประเทศไทยและต้องได้รับมาจากแหล่งผลิตที่ได้มาตรฐานและมีความน่าเชื่อถือเท่านั้น

2) การเพาะต้นกล้าปาล์มน้ำมัน ซึ่งอาจจะทำได้ 2 วิธีด้วยกันคือ การเพาะกล้าแบบอนุบาลครั้งเดียว (Single stage nursery) และการเพาะกล้าแบบอนุบาลสองครั้ง (Double stage nursery) ดังแสดงในรูปที่ 3 ซึ่งโดยทั่วไปการเพาะกล้าแบบอนุบาลสองครั้งเป็นวิธีที่นิยมใช้ในการผลิตต้นกล้าปาล์มน้ำมันมากกว่าวิธีแรก นอกจากนั้นควรมีการคัดเลือกต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่ผิดปกติเมื่อต้นกล้าปาล์มน้ำมันอายุได้ 3 เดือนและ 6 เดือน โดยการเพาะกล้าแบบอนุบาลครั้งเดียวจะมีการคัดเลือกลักษณะผิดปกติไม่เกิน 30 เปอร์เซ็นต์ ส่วนการเพาะกล้าแบบอนุบาลสองครั้งในระยะอนุบาลแรกจะมีการคัดเลือกลักษณะผิดปกติไม่เกิน 10 เปอร์เซ็นต์ โดยส่วนใหญ่จะเป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่ตาย ไม่สมบูรณ์ และผิดปกติ และในระยะอนุบาลหลักจะมีการคัดเลือกลักษณะผิดปกติไม่เกิน 20 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่ไม่สมบูรณ์

3) การปลูกต้นกล้าปาล์มน้ำมัน โดยนำต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่สมบูรณ์อายุระหว่าง 12-14 เดือน มาปลูกลงแปลงปลูก โดยมีระยะปลูกอยู่ในช่วงระหว่าง 22-24 ต้นต่อไร่ ทั้งนี้จะขึ้นอยู่กับพันธุ์ ดิน และภูมิอากาศ โดยระยะปลูกที่ห่างจะเหมาะสำหรับดินที่ดี ภูมิอากาศเหมาะสม และใช้ปาล์มน้ำมันพันธุ์ดีมาปลูก สำหรับในปัจจุบันการปลูกมักจะใช้ระบบการปลูกรูปสามเหลี่ยม โดยมีระยะปลูก  $9 \times 9 \times 9$  เมตร ซึ่งจะได้ปาล์มน้ำมันจำนวน 22 ต้นต่อไร่ ส่วนการเลือกช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมในการปลูกปาล์มน้ำมันนั้นควรจะเริ่มปลูกในช่วงระหว่างต้นฤดูฝนถึงกลางฤดูฝน และในกรณีที่มีการปลูกปาล์มน้ำมันซ่อมแซมจะต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในช่วงระหว่าง 6-8 เดือนหลังการปลูก โดยใช้ต้นกล้าปาล์มน้ำมันที่มีอายุระหว่าง 16-18 เดือน

4) การดูแลและบำรุงรักษาปาล์มน้ำมัน ภายหลังจากการปลูกปาล์มน้ำมันแล้ว ปาล์มน้ำมันจะให้ผลผลิตประมาณเดือนที่ 31 หลังจากการปลูกและให้ผลผลิตเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วในช่วงระหว่าง 3-10 ปี ให้ผลผลิตที่ค่อนข้างคงที่ในช่วงระหว่าง 10-15 ปี และให้ผลผลิตลดลงเมื่ออายุมากกว่า 15 ปีขึ้นไป ดังนั้นในช่วงระยะเวลา 10 ปีแรกของการปลูกปาล์มน้ำมันจึงควรมีการจัดการสวนให้ปาล์มน้ำมันมีผลผลิตสูงที่สุดโดยการวิเคราะห์ใบและดินเพื่อการเลือกให้ปุ๋ยได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม ไม่ควรใช้สารเคมีกำจัดวัชพืชก่อนที่ปาล์มน้ำมันจะอายุ

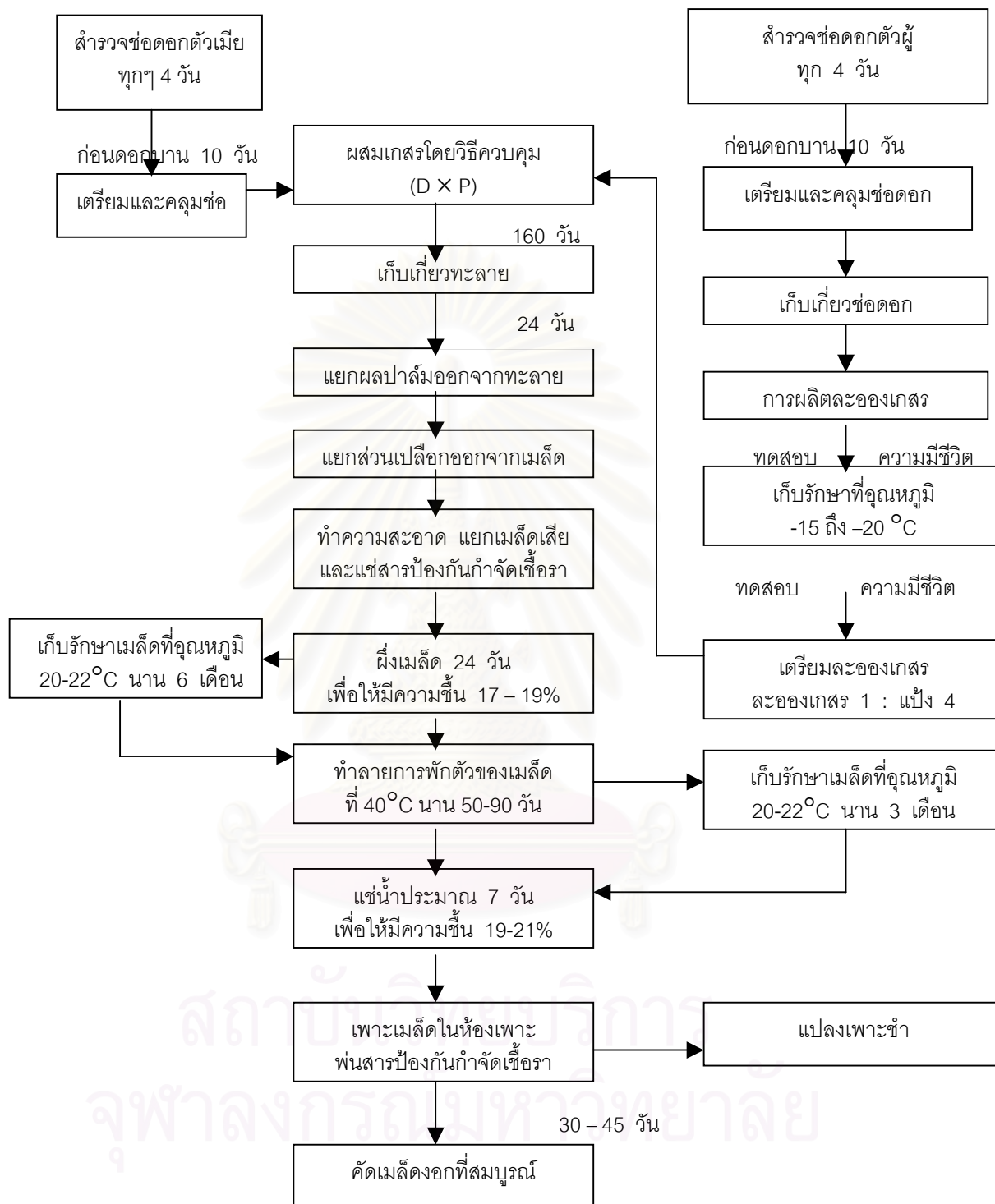


20 เดือน และควรตัดช่อดอกทิ้งในช่วงที่ปาล์มน้ำมันมีอายุระหว่าง 16-24 เดือน แต่ไม่ควรตัดทางใบทิ้งก่อนที่ปาล์มน้ำมันจะให้ผลผลิต โดยหลังจากเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วจึงจะสามารถตัดแต่งทางใบได้ แต่ควรจะปล่อยทางใบไว้สองทางล่างจากทะลาย (ทางรองทะลายและทางรับน้ำ) ส่วนในช่วงระยะเวลา 10 ปีหลังของการปลูกปาล์มน้ำมันควรจะมีการจัดการสวนให้สามารถรักษาผลผลิตปาล์มน้ำมันที่สูงในช่วงแรกให้คงที่ให้นานที่สุด โดยควรจะมีการวิเคราะห์ใบเพื่อการให้ปุ๋ยในอัตราที่ถูกต้องและเหมาะสม มีการตัดทางใบล่างที่ถูบบังแสงออกและมีการตัดทำลายต้นปาล์มน้ำมันที่มีลักษณะผิดปกติและให้ผลผลิตต่ำออก



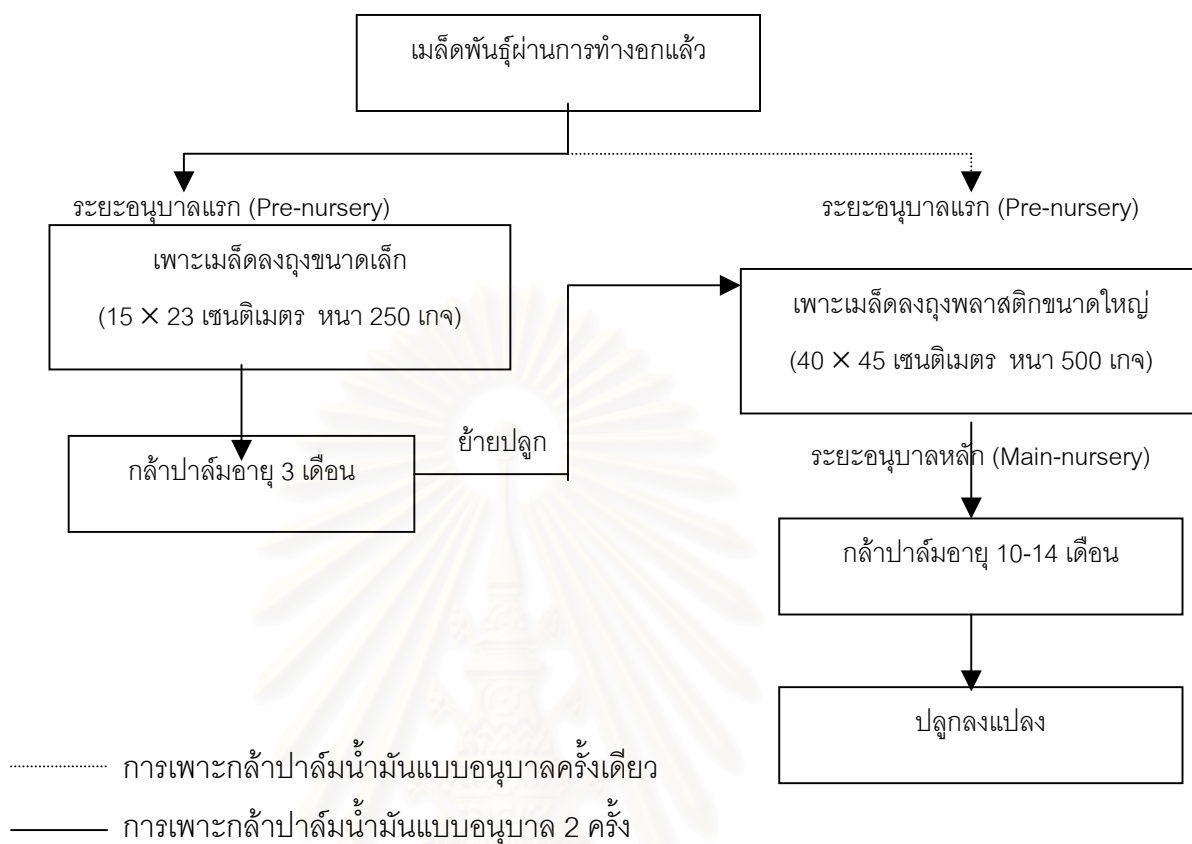
สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รูปที่ 2 การผลิตและการเพาะเมล็ดปาล์มน้ำมันลูกผสมเทเนอรา



ที่มา: คณะทรัพยากรธรรมชาติ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2544.

รูปที่ 3 รูปแบบการเพาะกล้าปาล์มน้ำมัน



ที่มา: คณะทรัพยากรธรรมชาติ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2544.

### 3.5 การเก็บเกี่ยวปาล์มน้ำมัน

ปาล์มน้ำมันจะทยอยให้ผลผลิตและสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ตลอดทั้งปี โดยหลังจากผลปาล์มน้ำมันได้รับการผสมแล้วประมาณ 6 เดือน ผลปาล์มน้ำมันจะแก่จัดและเริ่มสุก แต่อย่างไรก็ตามระยะเวลาดังกล่าวอาจจะมีการเปลี่ยนแปลงไปได้บ้างทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยภายในคือ ความอุดมสมบูรณ์ของต้นปาล์มน้ำมันและปัจจัยภายนอกคือ สภาพแวดล้อมทางธรรมชาติต่างๆ เช่น ในกรณีที่ฝนตกติดต่อกันเป็นระยะเวลานานผลปาล์มน้ำมันจะสุกเร็วกว่ากรณีที่ฝนตกชุกหรือน้อยเกินไป เป็นต้น ซึ่งในขณะที่ผลปาล์มน้ำมันเริ่มสุกสีของผลจะเปลี่ยนจากสีม่วงดำเป็นสีส้มแดงและมีผลปาล์มน้ำมันร่วงหล่นลงพื้นดินเฉลี่ยประมาณ 2 ผลต่อน้ำหนักทะลายปาล์มสด 1 กิโลกรัม ซึ่งหากปล่อยให้ผลปาล์มน้ำมันสุกจนเกินไปและร่วงหล่นลงพื้นดินเป็นจำนวนมากเกินไปแล้วจะทำให้ปริมาณกรดไขมันอิสระในผลปาล์มน้ำมันเพิ่มสูงขึ้นซึ่งจะมีผลทำให้คุณภาพของน้ำมันปาล์มที่ได้ต่ำลงด้วยนั่นเอง ในทางปฏิบัติการที่จะทำการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันที่สุกพอดีนั้นกระทำได้ยากทั้งนี้เนื่องมาจากค่าใช้จ่ายเรื่องแรงงาน ค่าขนส่งสภาพดินฟ้าอากาศ และการขึ้นลงของราคารับซื้อผลปาล์มน้ำมันซึ่งมักจะมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะมีการเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมันทุกๆ 10-15 วันต่อครั้ง และมีการขนส่งผลปาล์มน้ำมันไปยังโรงงานสกัดทันทีภายใน 24 ชั่วโมง ทั้งนี้เนื่องมาจากหากปล่อยให้ผลปาล์มน้ำมันเพิ่มสูงขึ้นซึ่งจะส่งผลทำให้ราคาผลปาล์มน้ำมันที่ได้รับต่ำลงด้วยนั่นเอง

การกำหนดคุณภาพของผลปาล์มน้ำมันทั้งทะลายที่มีคุณภาพดีมีดังต่อไปนี้

- 1) ความสด เป็นผลปาล์มน้ำมันที่ตัดแล้วส่งถึงโรงงานสกัดภายใน 24 ชั่วโมง
- 2) ความสุก ทะลายผลปาล์มน้ำมันสุกที่ได้มาตรฐานคือ มีลูกปาล์มน้ำมันชั้นนอกของทะลายหลุดร่วงออกจากทะลายประมาณ 10-30 ผล เมื่อส่งถึงโรงงานสกัด
- 3) ความสมบูรณ์ มีลูกปาล์มน้ำมันเต็มทะลายและเห็นได้อย่างชัดเจนว่าได้รับการดูแลรักษาเป็นอย่างดี
- 4) ความบอบช้ำ ไม่มีทะลายสัตว์กินหรือทำความเสียหายอย่างรุนแรง
- 5) โรค ไม่มีทะลายเป็นโรคใดๆ หรือเน่าเสีย
- 6) ทะลายสัตว์กิน ไม่มีทะลายสัตว์กินหรือทำความเสียหายแก่ผลปาล์มน้ำมัน
- 7) ความสกปรก ไม่มีสิ่งสกปรกเจือปน เช่น ดิน หิน ทราช ไม่กาบหุ้มทะลาย เป็นต้น
- 8) ทะลายเปล่า ไม่มีทะลายเปล่าเจือปน
- 9) ก้านทะลาย ความยาวของก้านทะลายไม่เกิน 2 นิ้ว (5 เซนติเมตร)

#### 4. โครงสร้างการผลิตปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

โครงสร้างการผลิตปาล์มน้ำมันของผู้ปลูกปาล์มน้ำมันในประเทศไทยสามารถจำแนกได้เป็น 3 ลักษณะดังต่อไปนี้ (ตารางที่ 4)

1) ดำเนินการในรูปบริษัท มีจำนวน 174 ราย คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 0.70 ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะมีการผลิตปาล์มน้ำมันเพื่อใช้ในโรงงานสกัดที่เป็นของตนเองโดยเฉพาะ และมักจะมีผลผลิตเฉลี่ยต่อไร่ที่ค่อนข้างสูงเนื่องจากมีระบบการจัดการสวนที่ดี มีผู้ชำนาญการประจำสวนที่มีความรู้ความสามารถในการนำปัจจัยการผลิตและเทคโนโลยีต่างๆ มาใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพจึงทำให้มีต้นทุนการผลิตที่ค่อนข้างต่ำ โดยมีพื้นที่รวมทั้งสิ้น 533,419 ไร่ หรือร้อยละ 36.30 ของพื้นที่ทั้งหมด และมีพื้นที่เฉลี่ย 3,066 ไร่ต่อราย

2) ดำเนินการในรูปกิจการส่วนตัว มีจำนวน 16,639 ราย คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 68.18 โดยมีพื้นที่รวมทั้งสิ้น 703,695 ไร่ หรือร้อยละ 47.90 ของพื้นที่ทั้งหมด และมีพื้นที่เฉลี่ย 42 ไร่ต่อราย โดยมากมักจะขาดระบบการจัดการสวนที่ดีพอจึงทำให้มีต้นทุนในการผลิตค่อนข้างสูง และผลผลิตเฉลี่ยต่อไร่ที่ได้ค่อนข้างต่ำ

3) ดำเนินการในรูปสหกรณ์นิคมและนิคมสหกรณ์ มีจำนวน 7,593 ราย คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 31.10 โดยมีพื้นที่รวมทั้งสิ้น 232,481 ไร่ หรือร้อยละ 15.80 และมีพื้นที่เฉลี่ย 31 ไร่ต่อราย ซึ่งกิจการนิคมสหกรณ์หรือนิคมสร้างตนเองนั้นเป็นกลุ่มผู้ปลูกปาล์มน้ำมันที่ได้รับการส่งเสริมจากกระทรวงเกษตรและสหกรณ์เพื่อสร้างอำนาจต่อรองด้านราคา โดยสมาชิกในแต่ละนิคมสหกรณ์จะรวมตัวกันเป็นสหกรณ์นิคมเพื่อเจรจาขายผลปาล์มน้ำมันให้กับโรงงานสกัดซึ่งจะได้ราคาดีกว่าในกรณีที่สมาชิกต่างคนต่างขาย

ตารางที่ 4 ประเภทและจำนวนผู้ปลูกปาล์มน้ำมันในประเทศไทยปี พ.ศ. 2542

ประเภท	จำนวนผู้ปลูกปาล์มน้ำมัน		พื้นที่เพาะปลูก		จำนวนไร่เฉลี่ยต่อราย
	จำนวนราย	%	ไร่	%	
บริษัท	174	0.70	533,419	36.30	3,066
กิจการส่วนตัว	16,639	68.20	703,695	47.90	42
สหกรณ์นิคมและนิคมสหกรณ์	7,593	31.10	232,418	15.80	31
รวม	24,406	100	1,469,595	100	-

ที่มา: สมาคมปาล์มน้ำมันและน้ำมันปาล์ม, 2544.

## 5. โครงสร้างการตลาดปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

### 5.1 วิธีการตลาดของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

วิธีการตลาดของปาล์มน้ำมันในประเทศไทยสามารถจำแนกตามประเภทของแหล่งผลิตปาล์มน้ำมันได้เป็น 3 แหล่ง คือ สวนปาล์มน้ำมันของโรงงานสกัด ผู้ปลูกปาล์มน้ำมันในรูปบริษัท และเกษตรกรรายย่อย ดังแสดงในรูปที่ 4 ซึ่งโดยทั่วไปสวนปาล์มน้ำมันของโรงงานสกัดและผู้ผลิตปาล์มน้ำมันในรูปบริษัทที่มีสวนขนาดใหญ่มีพื้นที่การเพาะปลูกจำนวนมากและจำนวนผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้ในแต่ละครั้งมีปริมาณสูงมักจะมีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันโดยตรงให้แก่โรงงานสกัดโดยจะบรรทุกไปส่งที่โรงงานสกัดเองและส่วนใหญ่จะจำหน่ายในรูปของผลปาล์มทะเลาะ ส่วนเกษตรกรรายย่อยและผู้ปลูกปาล์มน้ำมันในรูปบริษัทที่มีสวนขนาดเล็กมีพื้นที่การเพาะปลูกจำนวนไม่มากนักและมีจำนวนผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้ในแต่ละครั้งค่อนข้างน้อยมักจะมีการจำหน่ายผลปาล์มน้ำมันให้แก่สหกรณ์นิคมหรือพ่อค้าคนกลางในรูปของการซื้อขายผ่านลานเท โดยอาจจะมีการมารับซื้อถึงหน้าสวนหรือต้องบรรทุกไปส่งที่ลานเทเองซึ่งจะช่วยให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในการขนส่งผลผลิตไปยังโรงงานสกัดโดยตรงในกรณีที่อยู่ไกลจากแหล่งเพาะปลูกและผลผลิตมีจำนวนน้อย โดยจะมีการจำหน่ายทั้งผลปาล์มทะเลาะและผลปาล์มร่วงซึ่งราคาของผลปาล์มร่วงจะสูงกว่าผลปาล์มทะเลาะเล็กน้อย จากนั้นสหกรณ์หรือพ่อค้าคนกลางดังกล่าวก็จะทำการรวบรวมผลผลิตและส่งต่อไปให้กับโรงงานสกัด โดยโรงงานสกัดขนาดใหญ่มักจะรับซื้อเป็นผลปาล์มทะเลาะและโรงงานสกัดขนาดเล็กมักจะรับซื้อเป็นผลปาล์มร่วง

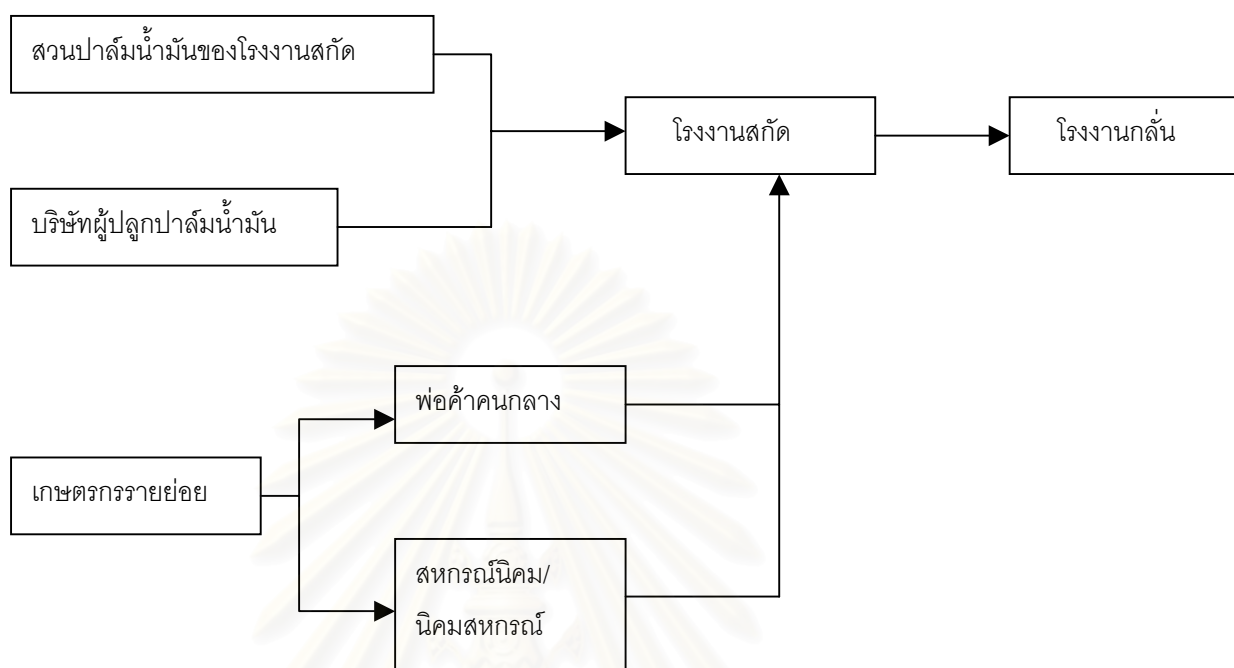
ปัจจุบันการกำหนดราคาตลาดของผลปาล์มน้ำมันที่รับซื้อโดยโรงงานสกัดนั้น โรงงานสกัดจะทำการคัดแยกเกรดของผลปาล์มน้ำมันที่รับซื้อตามเปอร์เซ็นต์สกัด ซึ่งจะถูกกำหนดขึ้นโดยโรงงานสกัดเอง

$$\text{ราคาของผลปาล์มน้ำมัน} = (\text{ราคาน้ำมันปาล์มดิบ} - \text{ต้นทุนสกัด}) \times \text{เปอร์เซ็นต์สกัด}$$

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



รูปที่ 4 วิธีการตลาดของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย



ที่มา: กองวิจัยเศรษฐกิจการเกษตร สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2537.

## 5.2 ราคาตลาดของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

ราคาตลาดของปาล์มน้ำมันมักขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น ปริมาณผลผลิต ฤดูกาล เปอร์เซ็นต์น้ำมัน น้ำหนักของทะลายปาล์มสด และความต้องการของผู้บริโภคภายในประเทศ นอกจากนี้ยังมีผลกระทบจากภายนอกประเทศ เช่น น้ำมันถั่วเหลืองซึ่งมีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศผู้ผลิตรายใหญ่ที่สุดของโลกและยังให้การสนับสนุนเงินช่วยเหลือแก่เกษตรกรที่ทำการผลิตถั่วเหลืองอีกด้วย ซึ่งจะส่งผลทำให้ราคาของถั่วเหลืองในตลาดโลกลดต่ำลง จนมีการนำเข้ามาถั่วเหลืองมาทำการกลั่นแทนปาล์มน้ำมันในประเทศไทยมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ไม่มีการซื้อน้ำมันปาล์มดิบจากโรงงานสกัดราคาของผลปาล์มน้ำมันจึงลดต่ำลง รวมทั้งเมื่อประเทศต่างๆ หันไปใช้น้ำมันถั่วเหลืองกันมากขึ้นและทำการขึ้นภาษีการนำเข้าน้ำมันปาล์ม ประเทศมาเลเซียจึงจำเป็นต้องเก็บสต็อกน้ำมันปาล์มส่วนเกินไว้เรื่อยๆ เป็นเหตุให้ราคาน้ำมันปาล์มในตลาดโลกลดต่ำลงเรื่อยๆ และมีน้ำมันปาล์มบางส่วนถูกลักลอบนำเข้ามาสู่ประเทศไทยตามแนวชายแดนส่งผลทำให้น้ำมันปาล์มดิบในประเทศขายไม่ได้ราคาของผลปาล์มน้ำมันจึงลดต่ำลง

สำหรับในปัจจุบันยังนับว่ากลไกทางการตลาดของปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ยังไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเป็นระบบและขาดเสถียรภาพ ราคามีความผันผวนขึ้นลงอยู่ตลอดเวลาดังจะเห็นได้จากราคาปาล์มน้ำมันที่เกษตรกรได้รับเฉลี่ยในช่วงปี พ.ศ. 2541 เป็น 3.43 บาทต่อกิโลกรัม ซึ่งเป็นราคาปาล์มน้ำมันที่สูงที่สุดเมื่อเทียบกับช่วงปีก่อนหน้าคือ ระหว่างปี พ.ศ. 2534 – 2540 ทั้งนี้เนื่องมาจากปรากฏการณ์เอลนีโญทำให้ปริมาณผลผลิตปาล์มน้ำมันในประเทศลดลงส่งผลให้อุปทานไม่เพียงพอต่อการใช้ภายในประเทศโรงงานสกัดจึงต้องแข่งขันกันในการให้ราคาซื้อผลปาล์มน้ำมันดังกล่าว และหลังจากนั้นจะเห็นได้ว่าราคาปาล์มน้ำมันที่เกษตรกรได้รับกลับมีแนวโน้มลดต่ำลง โดยในปี พ.ศ. 2544 มีราคาปาล์มน้ำมันเฉลี่ยเพียง 1.19 บาทต่อกิโลกรัมเท่านั้น ดังแสดงในตารางที่ 5 ซึ่งในกรณีดังกล่าวรัฐบาลก็มักจะเข้ามาทำการแก้ปัญหาโดยวิธีการแทรกแซงราคาอยู่เสมอแต่ก็จะกระทำในช่วงระยะเวลาเพียงสั้นๆ ทั้งนี้เนื่องมาจากปริมาณเงินที่นำมาใช้ในการแทรกแซงราคามีจำนวนน้อยส่งผลทำให้ราคาปาล์มน้ำมันในประเทศไทยไม่นิ่งเท่าที่ควร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5 ราคาทะเลสาบปลาสดน้ำมันที่เกษตรกรขายได้เฉลี่ยรายเดือน ปี พ.ศ. 2534 – 2544

หน่วย : บาทต่อกิโลกรัม

ปี	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	เฉลี่ย
2534	2.47	2.23	1.62	1.62	1.62	1.86	1.86	1.81	1.83	1.74	2.00	2.22	1.91
2535	2.44	2.18	1.89	1.70	1.70	1.86	2.20	2.15	2.05	2.10	2.24	2.39	2.08
2536	2.80	2.45	1.96	1.79	1.79	1.78	1.87	1.66	1.50	1.49	1.32	1.25	1.81
2537	1.40	1.46	1.35	1.30	1.30	1.48	1.83	1.95	2.00	2.08	2.10	2.68	1.74
2538	2.46	2.11	2.44	1.87	1.70	1.78	1.91	2.08	1.97	2.04	2.47	2.27	2.09
2539	2.28	2.37	2.18	1.97	2.03	1.97	1.83	1.83	1.89	1.91	1.95	2.19	2.03
2540	2.39	2.41	2.05	1.93	1.87	2.09	2.31	2.03	2.08	2.22	2.30	2.64	2.19
2541	3.48	3.64	3.04	2.61	2.74	2.81	3.65	3.40	3.73	3.65	4.02	4.34	3.43
2542	4.65	4.68	2.75	1.93	1.75	1.48	1.43	1.75	1.79	1.43	1.27	1.59	2.21
2543	2.20	1.76	1.44	1.80	2.16	2.58	1.75	1.80	1.60	1.42	1.45	1.71	1.81
2544	1.08	0.85	0.81	0.90	0.93	1.11	1.32	1.79	1.43	1.05	1.53	1.89	1.19
2545	2.06	1.98	1.86	1.82	1.80	-	-	-	-	-	-	-	1.90

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร กระทรวงเกษตรและสหกรณ์, 2544.

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ภาคผนวก ข

ตารางที่ 1 ค่าสัมประสิทธิ์ของครอนแบ็ช (Cronbach's Alpha) จากการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้ (Reliability Analysis) ของแบบสอบถามสำหรับคำถามที่ใช้วัดความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมจากการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร” มาใช้กับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย

รายการ	ค่า Cronbach's Alpha
1. สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์มน้ำมัน)	0.792
1.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.790
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.805
- ราคาตลาดล่าสุด	0.803
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.789
- ราคาเทียบเคียง	0.794
- ราคาปัจจุบันสุทธิ	0.814
- ราคาทุนในกรณีที่การแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย	0.813
- ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน	0.806
1.2 รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุน	0.802
2. ผลผลิตทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน / ผลปาล์มน้ำมัน)	0.788
2.1 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	0.788
- ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	0.801
- ราคาตลาดล่าสุด	0.802
- ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน	0.790
- ราคาเทียบเคียง	0.795
3. ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	0.803
- ทุกบริษัท	0.832
- เฉพาะบริษัทจดทะเบียน	0.838

## ภาคผนวก ค

ตารางที่ 1 รายละเอียดการปลูกป่าลุ่มน้ำใน ปี พ.ศ. 2543 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

แปลงที่	เนื้อที่ (ไร่)	จำนวนต้นกล้า ปาล์มน้ำมัน (ต้น)	ราคา (บาท/ต้น)	มูลค่า (บาท)
L1	55.27	1,216	50	60,800
L2	174.77	3,845	50	192,250
L3	304.91	6,708	50	335,400
L4	133.18	2,930	50	146,500
R1/1	46.00	1,029	50	51,450
R1/2	50.77	1,118	50	55,900
R1/3	41.36	910	50	45,500
R1/4	45.86	1,009	50	50,450
R1/5	14.14	311	50	15,550
รวมแปลงป่าลุ่มน้ำเล็ก 1	866.26	19,076		953,800
R2/1	204.27	4,494	50	224,700
R2/2	22.05	485	50	24,250
R3/1	117.27	2,580	50	129,000
R3/1	52.64	1,158	45	52,110
R3/2	38.41	845	50	42,250
R4	193.59	4,259	45	191,655
2/1	40.00	897	45	40,365
รวมแปลงป่าลุ่มน้ำเล็ก 2	668.23	14,718		704,330
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.6)	14.73	324	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.5)	53.45	1,176	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.4)	15.73	346	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.3)	29.95	659	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.2)	41.59	915	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (1.1)	54.86	1,207	45	50,220
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (2.1)	37.23	819	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (2.2)	30.23	665	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (3)	17.00	374	-	-
ป่าลุ่มน้ำใหญ่ (4)	29.68	653	-	-
รวมแปลงป่าลุ่มน้ำใหญ่	324.45	7,138		50,220
รวม	1,858.94	40,932		1,708,350

ตารางที่ 2 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2543 ของบริษัท ไทย  
ปาล์มออยล์ จำกัด

รายการ	จำนวนเงิน (บาท)
ค่าต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	1,708,350
ค่าจ้างเหมาปลูกต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	198,454
ค่าปรับปรุงที่ดิน	590,699
ค่าปุ๋ย (แปลงปาล์มน้ำมันเล็ก)	61,480
ค่าสารเคมี (ค่ายาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง) (แปลงปาล์มน้ำมันเล็ก)	181,080
ค่าขนส่งต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	64,100
ค่าขนย้ายเครื่องจักร	13,400
เงินเดือน	436,509
ค่าล่วงเวลา	63,318
ค่าแรงงานรายวัน	133,717
ค่าแรงงานล่วงเวลา	71,149
ค่าแรงงานจ้างเหมา	516,913
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	709,980
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	55,541
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง) (แปลงปาล์มน้ำมันใหญ่)	3,360
ค่าปุ๋ย (แปลงปาล์มน้ำมันใหญ่)	34,000
รวม	4,842,050

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 3 รายละเอียดการปลูกปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2544 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

แปลงที่	เนื้อที่ (ไร่)	จำนวนต้นกล้า ปาล์มน้ำมัน (ต้น)	ราคา (บาท/ต้น)	มูลค่า (บาท)
2/1	149.77	3,278	45	147,510
2/2	84.64	1,862	45	83,790
รวมแปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 2	234.41	5,140		231,300
3/1	22	484	45	21,780
3/2	12.27	270	45	12,150
3/3	8.18	180	45	8,100
3/4	115.82	2,548	45	114,660
3/5	29.32	645	45	29,025
3/6	92.41	2,033	45	91,485
3/7	118.59	2,609	45	117,405
3/7	15.45	340	45	15,300
3/8	18.00	491	45	22,095
รวมแปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 3	432.04	9,600		432,000
รวม	666.45	14,740		663,300

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2544 ของบริษัท ไทย  
ปาล์มออยล์ จำกัด

รายการ	จำนวนเงิน (บาท)
ค่าต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	663,300
ค่าแรงงานจ้างเหมาปลูกต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	140,850
ค่าปรับปรุงที่ดิน	321,647
ค่าปุ๋ย (ปาล์มน้ำมันแปลงเล็ก)	179,760
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง) (ปาล์มน้ำมันแปลงเล็ก)	389,110
ค่าขนส่งต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	-
ค่าขนย้ายเครื่องจักร	20,600
เงินเดือน	643,488
ค่าล่วงเวลา	206,750
ค่าแรงงานรายวัน	158,130
ค่าแรงงานล่วงเวลา	41,042
ค่าแรงงานจ้างเหมา	1,616,966
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	948,947
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	192,659
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง) (ปาล์มน้ำมันแปลงใหญ่)	72,780
ค่าปุ๋ย (ปาล์มน้ำมันแปลงใหญ่)	242,200
รวม	5,838,229

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5 รายละเอียดการปลูกปาล์มน้ำมันในปี พ.ศ. 2545 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด

แปลงที่	เนื้อที่ (ไร่)	จำนวนต้นกล้า ปาล์มน้ำมัน (ต้น)	ราคา (บาท/ต้น)	มูลค่า (บาท)
P1	390.45	8,495	45	382,275
P2	69.45	1,528	45	68,760
P3	60.68	1,335	45	60,075
P4	117.23	3,579	45	161,055
P5	85.32	1,877	45	84,465
P6	77.23	1,699	45	76,455
P7	332.50	7,315	45	329,175
P8	222.82	5,902	45	265,590
P9	110.14	3,273	45	147,285
P10	60.64	1,337	45	60,165
รวมแปลงปาล์มน้ำมันเล็ก 4	1,181.69	36,340		1,635,300

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 6 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างเดือนมกราคม - ธันวาคม พ.ศ. 2545 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จำแนกตาม  
หน่วยงานย่อยในโครงการ

(หน่วย : บาท)

รายการ	บุกเบิก	ปาล์มใหญ่	ปาล์มเล็ก 1	ปาล์มเล็ก 2	ปาล์มเล็ก 3	ปาล์มเล็ก 4	รวม
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	701,013	720,754	861,745	300,115	212,296	292,694	3,088,617
ค่าต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	-	-	-	-	-	1,635,300	1,635,300
ค่าจ้างเหมาปลูกต้นปาล์มน้ำมัน	-	-	-	-	-	298,350	298,350
ค่าปุ๋ย	-	492,937	357,162	55,905	58,168	36,270	1,000,442
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	8,260	130,250	127,428	50,040	40,320	356,298
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	413,112	50,569	108,492	33,353	157,334	228,762	991,622
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	75,469	42,066	23,616	13,008	14,476	18,009	186,644
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	1,055,264	25,751	50,168	1,801	7,161	13,408	1,153,553
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	70,708	28,261	78,871	11,473	11,323	11,323	211,959
ค่าปรับปรุงที่ดิน	442,904	-	-	-	-	801,429	1,244,333
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	100,637	28,848	52,312	17,501	15,725	16,506	231,529
รวม	2,859,107	1,397,446	1,662,616	560,584	526,523	3,392,371	10,398,647

ตารางที่ 7 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานบุกเบิก ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	14,533	14,417	11,790	16,290	16,290	16,290	17,290	17,290	17,290	21,601	18,115	28,125	209,321
ค่าล่วงเวลา	2,714	131	6,340	6,458	7,866	5,890	7,321	6,236	6,867	3,559	3,065	5,008	61,482
ค่าแรงงานรายวัน	29,320	20,723	26,362	22,467	23,710	22,882	22,571	21,423	21,723	25,584	23,719	18,275	278,759
ค่าแรงงานล่วงเวลา	6,408	5,805	9,133	6,231	6,862	6,007	5,714	4,162	5,443	5,705	10,414	6,343	78,227
ค่าจ้างเฝ้าเครื่องจักร	7,670	4,800	3,550	7,500	6,799	7,450	7,000	6,200	6,000	6,200	4,800	3,900	71,869
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	887	-	-	-	-	-	-	-	468	-	1,355
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	43,176	47,556	82,374	68,920	70,614	12,404	-	-	-	38,472	40,028	9,568	413,112
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	4,647	5,103	5,989	6,678	6,250	6,193	6,360	6,343	6,068	7,481	7,333	7,024	75,469
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	15,647	8,914	701	18,772	4,580	-	671	5,158	9,341	3,147	3,777	-	70,708
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	74,930	74,970	69,049	67,738	125,597	17,655	72,054	156,994	122,874	53,966	32,276	187,161	1,055,264
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	34,320	211,824	-	196,760	-	-	-	-	-	-	442,904
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	31,932	485	7,186	21,689	6,796	8,332	2,653	7,406	6,161	2,906	4,708	383	100,637
รวม	231,004	182,904	257,681	454,567	275,364	299,863	141,634	231,212	201,767	168,621	148,703	265,787	2,859,107

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 8 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	15,350	15,350	15,350	15,350	15,350	12,850	15,350	15,433	15,433	16,750	15,700	15,700	183,966
ค่าล่วงเวลา	-	4,916	-	-	83	-	-	-	-	-	-	-	4,999
ค่าแรงงานรายวัน	39,823	26,654	25,858	12,329	8,932	13,406	11,682	10,002	11,365	19,546	14,166	11,017	204,780
ค่าแรงงานล่วงเวลา	1,160	1,160	1,940	2,706	1,812	2,592	-	-	985	1,764	1,114	1,164	16,397
ค่าแรงงานจ้างเหมา	-	2,251	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,251
ถางป่า													
ค่าแรงงานจ้างเหมา	20,577	16,406	22,379	22,450	33,945	14,464	32,074	35,008	26,756	19,537	20,283	14,682	278,561
ตัด, ขั้่นลงปาล์ม													
ค่าแรงงานจ้างเหมาตัด	1,596	-	-	-	428	-	-	-	-	1,130	1,649	400	5,203
ยาฆ่าหญ้า													
ค่าแรงงานจ้างเหมา	-	-	-	3,740	10,242	-	-	-	-	-	-	-	13,982
แต่งกิ่ง													
ค่าแรงงานจ้างเหมา	-	-	-	-	-	2,846	510	972	882	931	656	1,317	8,114
ใส่ปุ๋ย													
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	1,990	-	5	-	-	-	150	-	-	-	356	-	2,501



ตารางที่ 8 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545 (ต่อ)

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าปุ๋ย	21,520	-	-	-	-	147,100	-	-	-	87,263	25,949	211,105	492,937
ค่าสารเคมี (ค่ายาฆ่า หญ้าและยาฆ่าแมลง)	2,760	-	-	-	-	-	-	2,280	-	560	1,900	760	8,260
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	2,056	1,028	6,936	3,699	5,787	6,183	3,098	3,382	3,424	5,105	5,207	4,664	50,569
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	2,488	4,836	3,237	3,666	4,791	2,078	7,911	8,968	2,468	903	-	720	42,066
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	4,588	589	898	4,010	1,641	214	5,799	2,541	808	2,374	808	1,481	25,751
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	2,306	-	1,509	-	-	16,008	-	4,438	4,000	-	-	-	28,261
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	1,178	505	2,398	192	2,198	192	968	1,731	425	12,303	430	6,328	28,848
รวม	117,392	73,695	80,540	68,142	85,209	217,933	77,542	84,755	66,546	168,166	88,218	269,338	1,397,446

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 9 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 1 ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	5,325	5,325	5,325	5,325	2,663	5,123	4,038	4,038	4,038	5,030	4,363	5,817	56,410
ค่าล่วงเวลา	-	-	-	691	319	880	338	301	771	53	3,890	990	8,233
ค่าแรงงานรายวัน	68,412	47,076	43,987	44,130	34,625	86,853	77,246	73,003	67,235	88,757	69,858	57,905	759,087
ค่าแรงงานล่วงเวลา	136	873	-	4,432	192	3,386	3,855	7,416	5,074	2,225	9,454	872	37,915
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100	-	-	100
ค่าปุ๋ย	-	-	-	-	-	33,166	5,600	-	36,575	115,881	-	165,940	357,162
ค่าสารเคมี (ค่ายาฆ่า หญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	13,080	5,400	52,610	-	-	39,840	-	7,560	8,760	3,000	-	130,250
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	1,575	3,645	16,700	4,932	3,760	19,420	7,849	9,782	-	11,318	15,084	14,427	108,492
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	2,980	2,136	1,681	4,279	1,601	1,309	1,296	1,566	1,608	1,550	2,091	1,519	23,616
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	533	171	4	1,124	5,607	16	499	4,023	20,328	8,375	9,488	-	50,168
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	8,124	1,498	53,384	4,542	171	1,990	1,115	456	531	4,989	632	1,439	78,871
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	1,661	2,229	9,385	1,334	7,469	1,374	1,314	3,929	3,049	5,707	4,084	10,777	52,312
รวม	88,746	76,003	135,866	123,399	56,407	153,517	142,990	104,514	146,769	252,745	121,944	259,686	1,662,616

ตารางที่ 10 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 2 ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	5,325	5,325	5,325	5,325	2,663	5,123	4,038	4,038	4,038	5,030	4,362	5,817	56,409
ค่าล่วงเวลา	-	-	-	691	319	880	338	301	771	53	3,890	990	8,233
ค่าแรงงานรายวัน	22,274	10,949	13,017	28,208	34,274	16,071	15,191	14,191	15,848	22,929	17,431	14,404	224,787
ค่าแรงงานล่วงเวลา	-	-	-	1,402	-	527	745	1,495	1,005	888	3,830	794	10,686
ค่าป่วย	-	-	-	-	-	400	-	-	5,294	16,815	-	33,396	55,905
ค่าสารเคมี (ค้ายาฆ่า หญ้าและยาฆ่าแมลง)	33,480	-	5,400	62,990	-	17,520	-	-	2,100	2,460	3,000	478	127,428
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	1,028	-	-	-	-	-	-	7,086	2,935	1,005	21,299	-	33,353
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	-	-	-	-	1,601	1,309	1,296	1,566	1,608	2,018	2,091	1,519	13,008
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	-	-	-	-	-	-	-	903	-	-	898	-	1,801
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	-	-	-	-	171	1,990	1,115	456	531	5,139	632	1,439	11,473
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	83	2,591	-	200	-	1,500	525	4,690	1,508	6,404	17,501
รวม	62,107	16,274	23,825	101,207	39,028	44,020	22,723	31,536	34,655	61,027	58,941	65,241	560,584

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 11 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 3 ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	-	-	-	-	2,663	5,123	4,038	4,038	4,038	5,030	4,363	5,817	35,110
ค่าล่วงเวลา	-	-	-	-	319	880	338	301	771	53	3,890	990	7,542
ค่าแรงงานรายวัน	-	-	-	-	-	18,766	18,024	27,026	31,077	24,762	21,263	20,861	161,779
ค่าแรงงานล่วงเวลา	-	-	-	-	-	663	676	2,425	904	963	1,842	392	7,865
ค่าปุ๋ย	-	-	-	-	-	400	-	-	10,588	13,680	-	33,500	58,168
ค่าสารเคมี (ค้ายาฆ่า หญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	-	-	-	-	17,520	17,400	-	3,360	8,760	3,000	-	50,040
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	-	-	-	-	17,612	18,288	38,098	2,362	11,172	2,010	43,394	24,398	157,334
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	-	-	-	-	1,601	1,309	1,296	1,566	3,076	2,018	2,091	1,519	14,476
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	-	-	-	-	449	808	4,462	-	4	182	1,256	-	7,161
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	-	-	-	-	171	1,990	1,115	456	531	4,989	632	1,439	11,323
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	-	-	-	200	-	1,500	1,735	4,452	1,434	6,404	15,725
รวม	-	-	-	-	22,815	65,947	85,447	39,674	67,256	66,899	83,165	95,320	526,523

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 12 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 4 ในระหว่างเดือนมกราคม – ธันวาคม พ.ศ. 2545

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน												รวม
	ม.ค.	ก.พ.	มี.ค.	เม.ย.	พ.ค.	มิ.ย.	ก.ค.	ส.ค.	ก.ย.	ต.ค.	พ.ย.	ธ.ค.	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน													
เงินเดือน	-	-	-	-	5,090	5,123	4,038	4,038	4,038	5,030	4,363	16,750	48,470
ค่าล่วงเวลา	-	-	-	-	319	880	338	301	771	53	3,890	2,505	9,057
ค่าแรงงานรายวัน	-	-	-	-	-	-	979	8,923	43,763	56,614	64,655	52,768	227,702
ค่าแรงงานล่วงเวลา	-	-	-	-	-	-	304	433	1,326	889	2,456	2,057	7,465
ค่าแรงจ้างเหมาปลูก	-	-	-	-	-	100,000	-	134,000	64,350	-	-	-	298,350
ค่าต้นกล้าปาล์มน้ำมัน	-	-	-	-	-	1,205,550	144,180	-	285,570	-	-	-	1,635,300
ค่าปุ๋ย	-	-	-	-	-	4,000	-	-	-	11,970	-	20,300	36,270
ค่าสารเคมี	-	-	-	-	-	-	8,280	-	24,480	4,560	3,000	-	40,320
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	-	-	-	-	5,467	29,233	30,944	33,740	78,668	-	33,488	17,222	228,762
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	-	-	-	-	1,601	5,600	1,296	1,566	2,097	2,018	2,091	1,740	18,009
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	-	-	-	-	-	919	1,946	808	2,804	-	6,514	417	13,408
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	-	-	-	-	171	1,990	1,115	456	531	4,989	632	1,439	11,323
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	-	-	-	-	-	801,429	-	-	-	-	801,429
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	-	-	-	-	-	2,800	-	300	1,830	4,612	1,080	5,884	16,506
รวม	-	-	-	-	12,648	1,356,095	193,420	985,994	510,228	90,735	122,169	121,082	3,392,371

ตารางที่ 13 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 ของบริษัท ไทยปาล์มออยล์ จำกัด จำแนกตาม  
หน่วยงานย่อยในโครงการ

(หน่วย : บาท)

รายการ	บุกเบิก	ปาล์มใหญ่	ปาล์มเล็ก 1	ปาล์มเล็ก 2	ปาล์มเล็ก 3	รวม
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	412,678	395,609	813,472	493,558	641,446	2,756,763
ค่าปุ๋ย	-	68,445	491,486	51,967	93,003	704,901
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	-	44,880	45,380	44,100	134,360
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	276,027	31,644	58,761	50,374	112,956	529,762
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	45,485	27,219	35,807	12,933	26,107	147,551
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	492,357	33,181	51,932	11,962	37,482	626,914
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	77,926	240,567	29,604	1,084	23,078	372,259
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	20,825	80,750	174,877	75,786	352,238
ค่าเช่าซื้อทรัพย์สิน	-	-	-	-	54,794	54,794
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	67,123	30,504	46,296	67,066	60,479	271,468
รวม	1,371,596	847,994	1,652,988	909,201	1,169,231	5,951,010

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 14 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานบุกเบิก ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
<b>ค่าใช้จ่ายพนักงาน</b>							
เงินเดือน	29,447	22,615	22,615	21,735	24,115	24,115	144,642
ค่าล่วงเวลา	4,292	5,499	10,825	8,965	8,824	7,130	45,535
ค่าแรงงานรายวัน	9,951	7,559	8,346	8,346	8,315	8,025	50,542
ค่าแรงงานล่วงเวลา	3,277	5,108	6,271	4,523	4,851	4,801	28,831
ค่าแรงงานต่างชาติ	17,436	13,810	16,879	15,795	17,129	15,532	96,581
ค่าแรงงานต่างชาติล่วงเวลา	1,324	1,960	2,367	1,837	2,863	1,315	11,666
ค่าจ้างเหมาเครื่องจักร	2,850	5,300	6,150	5,450	6,100	5,100	30,950
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	660	3,271	-	-	-	-	3,931
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	39,345	64,466	86,786	44,350	11,464	29,616	276,027
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	-	6,146	10,762	10,187	10,372	8,018	45,485
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	4,473	14,782	20,888	20,024	13,100	4,659	77,926
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	159,345	63,123	41,724	34,648	57,826	135,691	492,357
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	-	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	3,578	10,281	37,860	10,683	2,143	2,578	67,123
รวม	275,978	223,920	271,473	186,543	167,102	246,580	1,371,596

ตารางที่ 15 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
<b>ค่าใช้จ่ายพนักงาน</b>							
เงินเดือน	15,700	15,700	15,700	10,820	13,200	13,200	84,320
ค่าแรงงานรายวัน	10,055	7,825	10,205	18,684	14,011	20,842	81,622
ค่าแรงงานล่วงเวลา	1,440	1,200	1,500	180	-	1,689	6,009
ค่าแรงงานต่างชาติ	11,344	2,664	4,380	6,610	2,454	322	27,774
ค่าแรงงานต่างชาติล่วงเวลา	-	-	-	-	152	-	152
ค่าแรงงานจ้างเหมาตัด, ขึ้นลงปาล์มน้ำมัน	13,992	19,889	27,415	36,770	40,793	36,927	175,786
ค่าแรงงานจ้างเหมาตัดแต่งกิ่งปาล์มน้ำมัน	-	6,461	7,336	-	-	-	13,797
ค่าแรงงานจ้างเหมาใส่ปุ๋ย	2,535	-	-	-	-	1,031	3,566
ค่าแรงงานจ้างเหมาฉีดยาฆ่าหญ้า	-	-	-	-	357	1,187	1,544
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	25	-	-	-	740	274	1,039

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 15 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันใหญ่ ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 (ต่อ)

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	-	-	-	-	-	-
ค่าปุ๋ย	-	2,850	-	-	14,225	51,370	68,445
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	5,160	5,711	4,167	5,876	4,799	5,931	31,644
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	770	815	5,968	9,944	5,457	4,265	27,219
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	2,902	10,832	15,424	1,170	2,853	-	33,181
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	35,630	43,462	122,329	9,841	8,976	20,329	240,567
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	20,825	-	-	-	20,825
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	462	1,067	1,462	7,662	6,017	13,834	30,504
<b>รวม</b>	<b>100,015</b>	<b>118,476</b>	<b>236,711</b>	<b>107,557</b>	<b>114,034</b>	<b>171,201</b>	<b>847,994</b>

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 16 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 1 ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 (หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
<b>ค่าใช้จ่ายพนักงาน</b>							
เงินเดือน	11,450	11,450	11,450	11,450	11,450	16,217	73,467
ค่าล่วงเวลา	1,899	1,085	3,007	1,085	1,990	3,300	12,366
ค่าแรงงานรายวัน	4,960	4,000	4,160	4,160	4,320	8,538	30,138
ค่าแรงงานล่วงเวลา	2,020	1,280	1,750	1,020	1,790	1,660	9,520
ค่าแรงงานต่างชาติ	110,309	93,442	114,314	105,449	121,217	112,258	656,989
ค่าแรงงานต่างชาติล่วงเวลา	689	18	3,338	1,003	14,613	9,838	29,499
<b>ค่าใช้จ่ายอื่นๆ</b>	1,493	-	-	-	-	-	1,493
ค่าปุ๋ย	68,211	37,620	34,855	-	284,180	66,620	491,486
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	8,200	8,400	-	6,300	-	21,980	44,880
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	9,288	3,099	5,278	26,134	8,037	6,925	58,761
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	6,502	6,144	6,274	4,160	5,467	7,261	35,807
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	14,204	19,512	10,233	4,577	728	2,678	51,932
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	621	11,492	254	3,761	10,994	2,481	29,604
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	51,000	29,750	-	-	80,750
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	5,566	9,735	1,852	9,755	6,521	12,867	46,296
รวม	245,412	207,277	247,765	208,604	471,307	272,623	1,652,988

ตารางที่ 17 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 2 ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546

(หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
<b>ค่าใช้จ่ายพนักงาน</b>							
เงินเดือน	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	36,000
ค่าล่วงเวลา	1,800	800	1,075	400	1,525	1,750	7,350
ค่าแรงงานต่างชาติ	53,354	62,877	65,792	80,643	82,603	83,693	428,962
ค่าแรงงานต่างชาติล่วงเวลา	338	1,607	3,339	9,438	1,135	3,021	18,878
<b>ค่าใช้จ่ายอื่นๆ</b>	73	800	1,495	-	-	-	2,368
ค่าปุ๋ย	-	14,515	8,402	-	23,450	5,600	51,967
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	6,300	8,400	11,120	-	19,560	-	45,380
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	18,576	2,800	-	14,480	14,400	118	50,374
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	561	425	1,607	3,738	2,688	3,914	12,933
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	11,962	-	-	-	-	-	11,962
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	320	100	220	230	139	75	1,084
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	98,175	76,702	-	-	174,877
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	7,246	14,719	8,633	7,803	15,530	13,135	67,066
<b>รวม</b>	<b>106,530</b>	<b>113,043</b>	<b>205,858</b>	<b>199,434</b>	<b>167,030</b>	<b>117,306</b>	<b>909,201</b>

ตารางที่ 18 รายละเอียดค่าใช้จ่ายในโครงการสวนปาล์มน้ำมันของหน่วยงานปาล์มน้ำมันเล็ก 3 ในระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2546 (หน่วย : บาท)

รายการ	เดือน						รวม
	มกราคม	กุมภาพันธ์	มีนาคม	เมษายน	พฤษภาคม	มิถุนายน	
<b>ค่าใช้จ่ายพนักงาน</b>							
เงินเดือน	16,750	16,750	16,750	16,750	16,750	16,750	100,500
ค่าล่วงเวลา	4,231	2,167	2,708	3,250	2,708	-	15,064
ค่าแรงงานรายวัน	-	-	-	-	2,380	3,500	5,880
ค่าแรงงานล่วงเวลา	-	-	-	-	560	1,400	1,960
ค่าแรงงานต่างชาติ	72,093	59,991	96,984	88,888	87,456	87,060	492,472
ค่าแรงงานต่างชาติล่วงเวลา	1,152	-	3,455	14,989	2,650	3,324	25,570
ค่าปุ๋ย	-	-	-	-	42,103	50,900	93,003
ค่าสารเคมี (ยาฆ่าหญ้าและยาฆ่าแมลง)	-	4,200	18,180	-	17,520	4,200	44,100
ค่าพลังงานและเชื้อเพลิง	14,190	6,044	11,726	13,208	46,550	21,238	112,956
ค่าน้ำมันยานพาหนะ	-	6,788	5,216	5,351	4,264	4,488	26,107
ค่าซ่อมแซมเครื่องจักร	2,989	224	27,679	331	4,005	2,254	37,482
ค่าซ่อมแซมยานพาหนะ	-	413	-	-	14,644	8,021	23,078
ค่าปรับปรุงที่ดิน	-	-	43,350	20,400	12,036	-	75,786
ค่าเช่าซื้อทรัพย์สิน	-	-	-	-	27,397	27,397	54,794
ค่าใช้จ่ายอื่นๆ	4,040	11,049	8,529	11,474	8,955	16,432	60,479
รวม	115,445	107,626	234,577	174,641	289,978	246,964	1,169,231



## ภาคผนวก ง

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทยปาล์ม  
ออยล์ จำกัด

ปีที่ (1)	รายได้						
	(2) ปริมาณผลผลิต (ก.ก. / ไร่)	(3) ราคาเฉลี่ย (บาท / ก.ก.)	(4) รายได้ (บาท / ก.ก.)	(5) ค่าขนส่ง (บาท / ก.ก.)	(6) = (2) * (5) ค่าขนส่งรวม (บาท / ก.ก.)	(7) = (4) - (6) รายได้รวม (บาท / ไร่)	(8) = (7) / 22 รายได้เฉลี่ย (บาท / ต้น)
1	0	0	0	0	0	0	0
2	0	0	0	0	0	0	0
3	0	0	0	0	0	0	0
4	1,170	2.08	2,433.60	0.100	117.00	2,316.60	105.30
5	1,950	2.09	4,075.50	0.102	198.90	3,876.60	176.21
6	2,470	2.10	5,187.00	0.104	256.88	4,930.12	224.10
7	2,770	2.12	5,872.40	0.106	293.62	5,578.78	253.58
8	2,900	2.13	6,177.00	0.108	313.20	5,863.80	266.54
9	3,010	2.14	6,441.40	0.110	331.10	6,110.00	277.73
10	3,020	2.15	6,493.00	0.112	338.24	6,154.76	279.76
11	3,040	2.16	6,566.40	0.114	346.56	6,219.84	282.72
12	3,060	2.18	6,670.80	0.116	354.96	6,315.84	287.08
13	3,080	2.19	6,745.20	0.118	363.44	6,381.76	290.08
14	2,990	2.20	6,578.00	0.120	358.80	6,219.20	282.69
15	2,930	2.21	6,475.30	0.122	357.46	6,117.84	278.08
16	2,910	2.22	6,460.20	0.124	360.84	6,099.36	277.24
17	2,840	2.24	6,361.60	0.126	357.84	6,003.76	272.90
18	2,790	2.25	6,277.50	0.128	357.12	5,920.38	269.11
19	2,730	2.26	6,169.80	0.130	354.90	5,814.90	264.31
20	2,700	2.27	6,129.00	0.132	356.40	5,772.60	262.39
21	2,660	2.29	6,091.40	0.134	356.44	5,734.96	260.68
22	2,620	2.30	6,026.00	0.136	356.32	5,669.68	257.71

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด (ต่อ)

ปีที่ (1)	ค่าใช้จ่ายผันแปร										(19) = (18) / 22
	(9) ค่าปุ๋ย (บาท / ไร่)	(10) ค่าตัดแต่ง (บาท / ไร่)	(11) ค่ากำจัดวัชพืช (บาท / ไร่)	(12) ค่าปรับปรุงพื้นที่ (บาท / ไร่)	(13) ค่าต้นกล้า (บาท / ไร่)	(14) ค่าแรงงานใส่ปุ๋ย (บาท / ไร่)	(15) ค่าสารเคมี (บาท / ไร่)	(16) ค่าแรงฉีดสารเคมี (บาท / ไร่)	(17) ค่าเก็บเกี่ยว (บาท / ไร่)	(18) ค่าใช้จ่ายผันแปรรวม (บาท / ไร่)	ค่าใช้จ่ายผันแปรเฉลี่ย (บาท / ต้น)
1	430.00	0	33.00	396.38	990.00	38.00	100.00	15.00	0	2,002.38	91.02
2	438.60	121.00	33.66	0	0	38.76	102.00	15.30	0	749.32	34.06
3	447.37	123.42	34.33	0	0	39.54	104.04	15.61	0	764.31	34.74
4	456.32	125.89	35.02	0	0	40.33	106.12	15.92	255.53	1,035.13	47.05
5	465.45	128.41	35.72	0	0	41.14	108.24	16.24	260.64	1,055.84	47.99
6	474.76	130.98	36.43	0	0	41.96	110.40	16.56	265.85	1,076.94	48.95
7	484.26	133.60	37.16	0	0	42.80	112.60	16.89	271.17	1,098.48	49.93
8	493.95	136.27	37.90	0	0	43.66	114.85	17.23	276.59	1,120.45	50.93
9	503.83	139.00	35.66	0	0	44.53	117.15	17.57	282.12	1,142.86	51.95
10	513.91	141.78	39.43	0	0	45.42	119.49	17.92	287.76	1,165.71	52.99
11	524.19	144.62	40.22	0	0	46.33	121.88	18.28	293.52	1,189.04	54.05
12	534.67	147.51	41.02	0	0	47.26	124.32	18.65	299.39	1,212.82	55.13
13	545.36	150.46	41.84	0	0	48.21	126.81	19.02	305.38	1,237.08	56.23
14	556.27	153.47	42.68	0	0	49.17	129.35	19.40	311.49	1,261.83	57.36
15	567.40	156.54	43.53	0	0	50.15	131.94	19.79	317.72	1,287.07	58.50
16	578.75	159.67	44.40	0	0	51.15	134.58	20.19	324.07	1,312.81	59.67
17	590.33	162.86	45.29	0	0	52.17	137.27	20.59	330.55	1,339.06	60.87
18	602.14	166.12	46.20	0	0	53.21	140.02	21.00	337.16	1,365.85	62.08
19	614.18	169.44	47.12	0	0	54.27	142.82	21.42	343.90	1,393.15	63.33
20	626.46	172.83	48.06	0	0	55.36	145.68	21.85	350.78	1,421.02	64.59
21	638.99	176.29	49.02	0	0	56.47	148.59	22.29	357.80	1,449.45	65.88
22	651.77	179.82	50.00	0	0	57.60	151.56	22.74	364.96	1,478.45	67.20

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากต้นปาล์มน้ำมันตลอดระยะเวลา 22 ปี (พ.ศ. 2543-2564) ของบริษัท ไทยปาล์ม ออยล์ จำกัด (ต่อ)

ปีที่ (1)	ค่าใช้จ่ายคงที่		(22) = (19) + (21) ค่าใช้จ่ายรวมเฉลี่ย (บาท / ต้น)	(23) = (8) - (22) กำไร (บาท / ต้น)	(24) PVIF i = 6 %	(25) = (23) * (24) Present Value (PV)	(26) Present Value (PV) (บาท / ต้น)
	(20) ค่าเช่าที่ดิน (บาท / ไร่)	(21) = (20) / 22 ค่าเช่าที่ดินเฉลี่ย (บาท / ต้น)					
1	600.00	27.27	118.29	-118.29	0.9434	-111.59	1,334.54
2	600.00	27.27	61.33	61.33	0.8900	-54.58	1,446.13
3	600.00	27.27	62.01	62.01	0.8396	-52.06	1,500.71
4	600.00	27.27	74.32	74.32	0.7921	24.54	1,552.77
5	600.00	27.27	75.27	75.27	0.7473	75.43	1,528.23
6	600.00	27.27	76.22	76.22	0.7050	104.26	1,452.80
7	600.00	27.27	77.20	77.20	0.6651	117.31	1,348.54
8	600.00	27.27	78.20	78.20	0.6274	118.16	1,231.23
9	600.00	27.27	79.22	79.22	0.5919	117.50	1,113.07
10	600.00	27.27	80.26	80.26	0.5584	111.40	995.57
11	600.00	27.27	81.32	81.32	0.5268	106.10	884.17
12	600.00	27.27	82.40	82.40	0.4970	101.73	778.07
13	600.00	27.27	83.50	83.50	0.4688	96.84	676.34
14	600.00	27.27	84.63	84.63	0.4423	87.60	579.50
15	600.00	27.27	85.78	85.78	0.4173	80.25	491.90
16	600.00	27.27	86.95	86.95	0.3936	74.90	411.65
17	600.00	27.27	88.14	88.14	0.3714	68.62	336.75
18	600.00	27.27	89.35	89.35	0.3503	62.97	268.13
19	600.00	27.27	90.60	90.60	0.3305	57.41	205.16
20	600.00	27.27	91.86	91.86	0.3118	53.17	147.75
21	600.00	27.27	93.16	93.16	0.2942	49.28	94.58
22	600.00	27.27	94.48	94.48	0.2775	45.30	45.30

หมายเหตุ สวนปาล์มน้ำมัน 1 ไร่ = 22 ต้น

## ภาคผนวก จ

## แบบสอบถามสำหรับผู้จัดทำบัญชี

กรุณาทำเครื่องหมาย / ในช่อง  สำหรับคำตอบที่ต้องการ

## ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถามและข้อมูลทั่วไปของกิจการ

- อายุของท่าน
  - ต่ำกว่า 25 ปี
  - 25 – 35 ปี
  - 36 – 45 ปี
  - 46 – 55 ปี
  - มากกว่า 55 ปีขึ้นไป
- เพศ
  - ชาย
  - หญิง
- ประสบการณ์ในการทำงานของท่านในด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี
  - ต่ำกว่า 5 ปี
  - 5 – 10 ปี
  - 11 – 15 ปี
  - 16 – 20 ปี
  - 21 – 25 ปี
  - มากกว่า 25 ปีขึ้นไป
- กิจการของท่านผลิตผลิตภัณฑ์ประเภทใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ)

ผลิตภัณฑ์	ประเภท	วัตถุประสงค์
<input type="checkbox"/> เมล็ดพันธุ์ปาล์ม	<input type="checkbox"/> พันธุ์ดูรา (Dura) <input type="checkbox"/> พันธุ์ฟิสิเฟอรา (Pisifera) <input type="checkbox"/> พันธุ์เทเนอรา (Tenera) <input type="checkbox"/> พันธุ์สุวษฏร์ 38 <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อการเพาะปลูก <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____
<input type="checkbox"/> ต้นกล้าปาล์ม	<input type="checkbox"/> พันธุ์ดูรา (Dura) <input type="checkbox"/> พันธุ์ฟิสิเฟอรา (Pisifera) <input type="checkbox"/> พันธุ์เทเนอรา (Tenera) <input type="checkbox"/> พันธุ์สุวษฏร์ 38 <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อการเพาะปลูก <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____
<input type="checkbox"/> ผลปาล์มสด	<input type="checkbox"/> ผลปาล์มทะเลาย <input type="checkbox"/> ผลปาล์มร่วง	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____
<input type="checkbox"/> ผลิตภัณฑ์น้ำมันดิบ	<input type="checkbox"/> น้ำมันปาล์มดิบ <input type="checkbox"/> น้ำมันเมล็ดในปาล์มดิบ <input type="checkbox"/> น้ำมันมะพร้าว <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____
<input type="checkbox"/> ผลิตภัณฑ์น้ำมันบริสุทธิ์	<input type="checkbox"/> น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์ <input type="checkbox"/> น้ำมันโอเลอิน <input type="checkbox"/> น้ำมันพืช <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____

ผลิตภัณฑ์	ประเภท	วัตถุประสงค์
<input type="checkbox"/> ผลิตภัณฑ์พลอยได้	<input type="checkbox"/> ไขปาล์มบริสุทธิ์ <input type="checkbox"/> กรดไขมันปาล์ม <input type="checkbox"/> กากเมล็ดในปาล์ม <input type="checkbox"/> กากมะพร้าว <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____	<input type="checkbox"/> เพื่อการจำหน่าย <input type="checkbox"/> เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่อง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____

5. ระยะเวลาเปิดดำเนินการกิจการ (ตั้งแต่เริ่มก่อตั้งกิจการจนถึงปัจจุบัน)

- 1 – 5 ปี                                       6 – 10 ปี  
 11 – 15 ปี                                       15 ปีขึ้นไป (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_

6. โครงสร้างรายได้หลักของกิจการ (% ของรายได้ทั้งหมด) (ตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ)

ผลิตภัณฑ์	รายได้ในประเทศ (%)	รายได้ต่างประเทศ (%)
<input type="checkbox"/> เมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมัน		
<input type="checkbox"/> ต้นกล้าปาล์มน้ำมัน		
<input type="checkbox"/> ผลปาล์มน้ำมัน		
<input type="checkbox"/> น้ำมันปาล์มดิบ		
<input type="checkbox"/> น้ำมันปาล์มบริสุทธิ์		
<input type="checkbox"/> ผลิตภัณฑ์พลอยได้		
<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____		
รวม	100%	100%

7. สินทรัพย์ของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544

- 1 – 50 ล้านบาท                                       51 – 100 ล้านบาท  
 101 – 150 ล้านบาท                                       151 - 200 ล้านบาท  
 มากกว่า 200 ล้านบาทขึ้นไป (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_

8. จำนวนพนักงานประจำทั้งหมดของกิจการ

- 1 – 50 คน                                       51 – 100 คน  
 101 – 150 คน                                       151 - 200 คน  
 มากกว่า 200 คนขึ้นไป (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_

**ส่วนที่ 2 ข้อมูลด้านการผลิตและด้านการตลาดของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน**

9. ต้นกล้าปาล์มน้ำมันของกิจการได้มาจากแหล่งใด (ตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ)

แหล่งผลิต	ชื่อเมล็ดพันธุ์ปาล์มมาปลูก	ชื่อต้นกล้าปาล์มมาปลูก
<input type="checkbox"/> ภายในประเทศ <input type="checkbox"/> กรมวิชาการเกษตร		
<input type="checkbox"/> ธุรกิจเพาะพันธุ์ปาล์มน้ำมัน		
<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ)_____		

แหล่งผลิต	ชื่อเมล็ดพันธุ์ปาล์มมาปลูก	ชื่อต้นกล้าปาล์มมาปลูก
<input type="checkbox"/> ต่างประเทศ		
<input type="checkbox"/> ประเทศมาเลเซีย		
<input type="checkbox"/> ประเทศไอวอรีโคสต์		
<input type="checkbox"/> ประเทศคอซตาริกา		
<input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____		

10. กิจกรรมจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตรให้กับแหล่งใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ)

	ตลาด	เกณฑ์ที่ใช้ในการแบ่งกลุ่มในตลาด
<input type="checkbox"/> ต้นกล้าปาล์ม	<input type="checkbox"/> ธุรกิจจำหน่ายพันธุ์ปาล์ม <input type="checkbox"/> ธุรกิจสวนปลูกปาล์ม <input type="checkbox"/> สหกรณ์ปาล์มน้ำมัน <input type="checkbox"/> เกษตรกรผู้ปลูกปาล์ม <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____	<input type="checkbox"/> พันธุ์ปาล์ม <input type="checkbox"/> อายุ <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____
<input type="checkbox"/> ผลปาล์มสด	<input type="checkbox"/> โรงงานสกัดน้ำมันปาล์มดิบ <input type="checkbox"/> พ่อค้าคนกลาง/ลานเทกอง <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____	<input type="checkbox"/> ผลปาล์มร่วง <input type="checkbox"/> ผลปาล์มทะเลาย <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____
<input type="checkbox"/> เมล็ดพันธุ์ปาล์ม	<input type="checkbox"/> ภายในประเทศ <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> ธุรกิจจำหน่ายพันธุ์ปาล์ม</li> <li><input type="checkbox"/> สหกรณ์ปาล์มน้ำมัน</li> <li><input type="checkbox"/> เกษตรกรผู้ปลูกปาล์ม</li> <li><input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____</li> </ul> <input type="checkbox"/> ต่างประเทศ (โปรดระบุ) _____	<input type="checkbox"/> พันธุ์ปาล์ม <input type="checkbox"/> อื่นๆ (โปรดระบุ) _____

### ส่วนที่ 3 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ

#### สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)

11. กิจการมีการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม) ครั้งแรกด้วย

- มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)
  - ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market)
  - ราคาตลาดล่าสุด (Most Recent Market Transaction Price)
  - ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน (Market Price for Similar Assets)
  - ราคาเทียบเคียง (Sector Benchmarks)
  - ราคาปัจจุบันสุทธิ (Present Value)
- ราคาทุน (Cost)  อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_



12. กิจการมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม) อย่างไร
- รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น
- รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_
13. กิจการมีต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันหรือต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนหรือไม่
- มี  ไม่มี (ข้ามไปข้อ 16)
14. กิจการมีการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาสวนปาล์มน้ำมันหรือต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนอย่างไร
- รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น
- รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_
15. กิจการมีการปลูกปาล์มน้ำมันทดแทนต้นปาล์มที่มีอายุมากหรือเมื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตแล้วหรือไม่
- มี  ไม่มี (ข้ามไปข้อ 18)
16. กิจการมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการปลูกปาล์มน้ำมันซ่อมแซม ทดแทนหรือเพิ่มเติมอย่างไร
- รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น
- รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและมีการตัดจ่ายต้นทุนสะสมเมื่อสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_
17. กิจการมีหลักเกณฑ์การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม) อย่างไร
- วิธีเส้นตรง (Straight-line Method)
- ตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์ม (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_ ปี
- ตามอายุของสิทธิการใช้ประโยชน์ที่ดินป่าสงวน (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_ ปี
- ตามอายุของต้นปาล์มในแต่ละช่วงเวลา อายุ (โปรดระบุ)\_\_\_\_ ปี อัตราร้อยละ (โปรดระบุ)\_\_\_\_
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_
- วิธียอดลดลง (Declining Balance Method) อัตราร้อยละ (โปรดระบุ)\_\_\_\_ ระยะเวลา (โปรดระบุ)\_\_\_\_ปี
- วิธี Sum-of-the-Year Digits อัตราร้อยละ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_ ระยะเวลา(โปรดระบุ) \_\_\_\_\_ปี
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_
18. นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม) ที่มีไว้เพื่อการจำหน่ายของกิจการ
- วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification)
- วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO)
- วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)
- วิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-In-First-Out หรือ LIFO)
- อื่นๆ (โปรดระบุ)\_\_\_\_\_

19. กิจการมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีอย่างไร (ตอบได้มากกว่า 1 คำตอบ)
- รับรู้เป็นผลขาดทุนกรณีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) ต่ำกว่าราคาทุน
  - รับรู้การตัดจ่ายต้นทุนสะสมของสินทรัพย์ชีวภาพและรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่าย
  - อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_

**ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce)**

20. กิจการมีการรับรู้และวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด) ณ วันที่เก็บเกี่ยวอย่างไร
- มูลค่ายุติธรรม (Fair Value)
    - ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง (Active Market)
    - ราคาตลาดล่าสุด (Most Recent Market Transaction Price)
    - ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน (Market Price for Similar Assets)
    - ราคาเทียบเคียง (Sector Benchmarks)
    - ราคาปัจจุบันสุทธิ (Present Value)
  - ราคาทุน (Cost)
  - อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_
21. กิจการมีการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด) อย่างไร
- รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ ขึ้น
  - รับรู้เป็นต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวได้
  - อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_
22. นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด) ของกิจการ
- วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification)
  - วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-In-First-Out หรือ FIFO)
  - วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)
  - วิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-In-First-Out หรือ LIFO)
  - อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_
23. กิจการมีการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด) ในงบกำไรขาดทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีอย่างไร
- รับรู้เป็นผลขาดทุนกรณีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน
  - อื่นๆ (โปรดระบุ) \_\_\_\_\_

**ส่วนที่ 4** ความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

24. ท่านเห็นว่าเหมาะสมหรือไม่ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ดังต่อไปนี้ (5 = เหมาะสมอย่างยิ่ง 4 = เหมาะสม 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เหมาะสม 1 = ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<p><b>สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม)</b></p> <p>1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</p> <p>รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่เนบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง</li> <li>● ราคาตลาดล่าสุด</li> <li>● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ใช้ราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน</li> <li>● ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของต้นปาล์มเทียบเป็นหน่วยของเมล็ดพันธุ์ปาล์มหรือผลปาล์มสดเพื่อขาย</li> <li>● ราคาปัจจุบันสุทธิ</li> <li>● ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เกิดต้นทุนครั้งแรก เช่น การลงต้นกล้าปาล์มก่อนวันที่เนบดุลเพียงเล็กน้อย และในกรณีที่มีผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก เช่น การเจริญเติบโตในช่วงแรกของต้นปาล์มที่มีวงจรการให้ผลผลิตยาวนานถึง 25 ปี</li> <li>● ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดินรวมหักด้วยราคาตลาดของที่ดินและค่าพัฒนาที่ดิน</li> </ul>						
<p>2. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป</p> <p>รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด</p>						

ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<b>ผลิตผลทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด)</b>						
<b>1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</b> รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก						
● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง						
● ราคาตลาดล่าสุด						
● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ใช้ราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน						
● ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของผลปาล์มสดเทียบเป็นหน่วยของน้ำมันปาล์มดิบเพื่อขาย						
<b>ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีการเกษตร</b>						
● ทุกบริษัท						
● เฉพาะบริษัทจดทะเบียน						

\* มูลค่ายุติธรรม = ราคาตลาด - ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย - ค่าขนส่ง

\* ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย = ค่านายหน้า + ค่าธรรมเนียมเรียกเก็บจากหน่วยงานกำกับดูแลและตลาดซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้า + ภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์

\* การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ = การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การผลิต และการขยายพันธุ์โดยสามารถสังเกตและวัดค่าได้

\* ราคาปัจจุบันสุทธิ = มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยไม่รวมกระแสเงินสดที่ใช้เป็นเงินทุนในการจัดหาสินทรัพย์ การชำระภาษี หรือการทำให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพทดแทนขึ้นใหม่ภายหลังการเก็บเกี่ยว คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ (อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่กำหนดโดยธนาคารที่กิจการขอกู้)

### แบบสอบถามสำหรับผู้สอบบัญชี

กรุณาทำเครื่องหมาย / ในช่อง  สำหรับคำตอบที่ต้องการ

#### ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม

1. อายุของท่าน

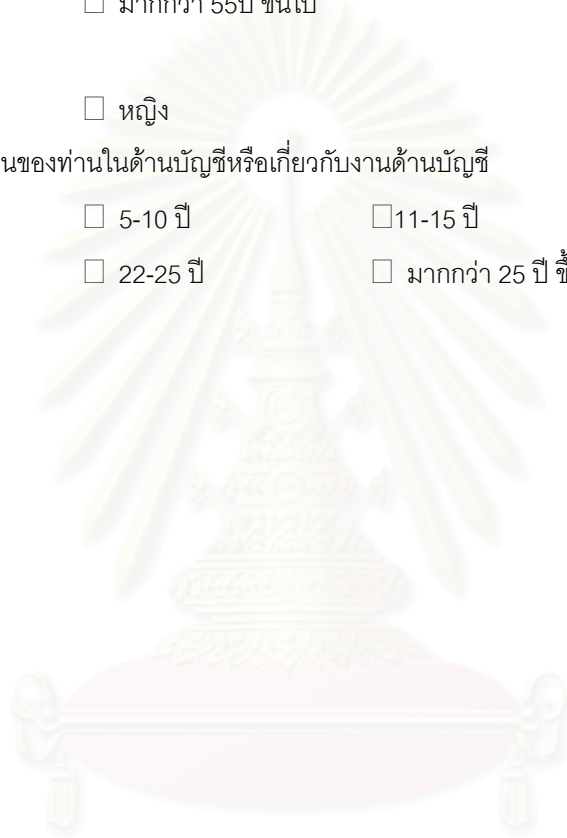
- ต่ำกว่า 25 ปี       25-35 ปี       36-45 ปี  
 46-55 ปี       มากกว่า 55ปี ขึ้นไป

2. เพศ

- ชาย       หญิง

3. ประสบการณ์ในการทำงานของท่านในด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

- ต่ำกว่า 5 ปี       5-10 ปี       11-15 ปี  
 16-20 ปี       22-25 ปี       มากกว่า 25 ปี ขึ้นไป



สถาบันวิทยบริการ  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**ส่วนที่ 2** ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

4. ท่านเห็นว่าเหมาะสมหรือไม่ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ดังต่อไปนี้ (5 = เหมาะสมอย่างยิ่ง 4 = เหมาะสม 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เหมาะสม 1 = ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<p><b>สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม)</b></p> <p>3. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</p> <p>รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่เนบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดล่าสุด</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ใช้ราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของต้นปาล์มเทียบเป็นหน่วยของเมล็ดพันธุ์ปาล์มหรือผลปาล์มสดเพื่อขาย</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันสุทธิ</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาทุนในกรณีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เกิดต้นทุนครั้งแรก เช่น การลงต้นกล้าปาล์มก่อนวันที่เนบดุลเพียงเล็กน้อย และในกรณีที่มีผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก เช่น การเจริญเติบโตในช่วงแรกของต้นปาล์มที่มีวงจรการให้ผลผลิตยาวนานถึง 25 ปี</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดินรวมหักด้วยราคาตลาดของที่ดินและค่าพัฒนาที่ดิน</li> </ul>						
<p>4. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป</p> <p>รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด</p>						



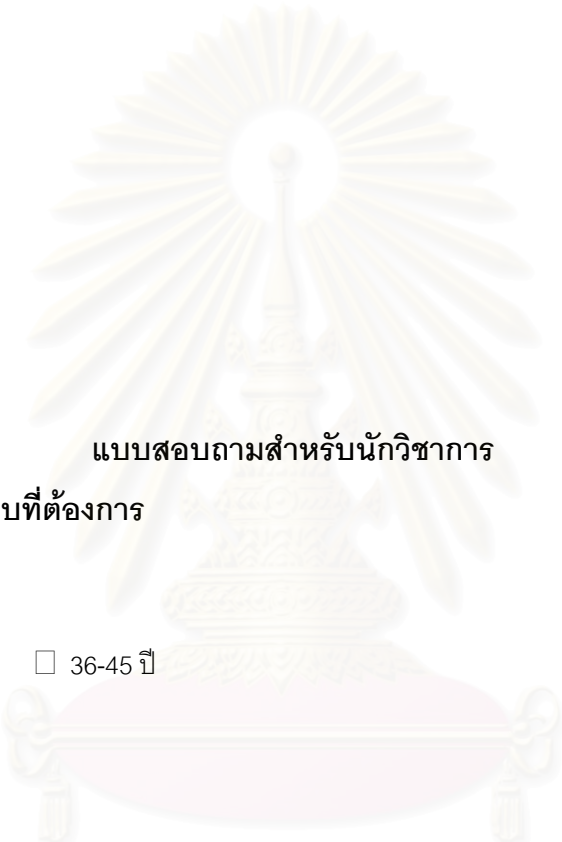
ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<b>ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด)</b>						
<b>2. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</b> รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดล่าสุด</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ใช้น้ำราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของผลปาล์มสดเทียบเป็นหน่วยของน้ำมันปาล์มดิบเพื่อขาย</li> </ul>						
<b>ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีการเกษตร</b>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ทุกบริษัท</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● เฉพาะบริษัทจดทะเบียน</li> </ul>						

\* มูลค่ายุติธรรม = ราคาตลาด - ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย - ค่าขนส่ง

\* ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย = ค่านายหน้า + ค่าธรรมเนียมเรียกเก็บจากหน่วยงานกำกับดูแลและตลาดซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้า + ภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์

\* การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ = การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การผลิต และการขายพันธุ์โดยสามารถสังเกตและวัดค่าได้

\* ราคาปัจจุบันสุทธิ = มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยไม่รวมกระแสเงินสดที่ใช้เป็นเงินทุนในการจัดหาสินทรัพย์ การชำระภาษี หรือการทำให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพทดแทนชิ้นใหม่ภายหลังการเก็บเกี่ยว คัดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ (อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่กำหนดโดยธนาคารที่กิจการขอกู้)



แบบสอบถามสำหรับนักวิชาการ

กรุณาทำเครื่องหมาย / ในช่อง  สำหรับคำตอบที่ต้องการ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนตัวของผู้ตอบแบบสอบถาม

1. อายุของท่าน

- ต่ำกว่า 25 ปี       25-35 ปี       36-45 ปี  
 46-55 ปี       มากกว่า 55ปี ขึ้นไป

2. เพศ

- ชาย       หญิง

3. ประสบการณ์ในการทำงานของท่านในด้านบัญชีหรือเกี่ยวกับงานด้านบัญชี

- ต่ำกว่า 5 ปี       5-10 ปี       11-15 ปี  
 16-20 ปี       22-25 ปี       มากกว่า 25 ปี ขึ้นไป

**ส่วนที่ 2** ความคิดเห็นของนักวิชาการที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 เรื่อง “การบัญชีสำหรับการเกษตร”

4. ท่านเห็นว่าเหมาะสมหรือไม่ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย ดังต่อไปนี้ (5 = เหมาะสมอย่างยิ่ง 4 = เหมาะสม 3 = ไม่แน่ใจ 2 = ไม่เหมาะสม 1 = ไม่เหมาะสมอย่างยิ่ง)

ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและแนวทางในการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<p><b>สินทรัพย์ชีวภาพ (ต้นปาล์ม)</b></p> <p>5. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</p> <p>รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่เนบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดล่าสุด</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ใช้ราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาเทียบเคียง เช่นราคาตลาดของต้นปาล์มเทียบเป็นหน่วยของเมล็ดพันธุ์ปาล์มหรือผลปาล์มสดเพื่อขาย</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาปัจจุบันสุทธิ</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาทุนในกรณีที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับแต่เกิดต้นทุนครั้งแรก เช่น การลงต้นกล้าปาล์มก่อนวันที่เนบดุลเพียงเล็กน้อย และในกรณีที่มีผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก เช่น การเจริญเติบโตในช่วงแรกของต้นปาล์มที่มีวงจรการให้ผลผลิตยาวนานถึง 25 ปี</li> </ul>						
<ul style="list-style-type: none"> <li>● ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดินรวมหักด้วยราคาตลาดของที่ดินและค่าพัฒนาที่ดิน</li> </ul>						
<p>2. การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป</p> <p>รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนโดยแยกแสดงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาตลาด</p>						

ประเด็นหลักทางการบัญชี	ความเหมาะสม					ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางการแก้ไขปัญหา (โปรดระบุ)
	5	4	3	2	1	
<b>ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (เมล็ดพันธุ์ปาล์ม/ผลปาล์มสด)</b>						
<b>3. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า</b> รับรู้และวัดมูลค่าครั้งแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนจากการรับรู้ครั้งแรกทันที โดยมูลค่ายุติธรรมกำหนดจาก						
● ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง						
● ราคาตลาดล่าสุด						
● ราคาของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน เช่น ให้นำราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน						
● ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของผลปาล์มสดเทียบเป็นหน่วยของน้ำมันปาล์มดิบเพื่อขาย						
<b>ขอบเขตของการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีการเกษตร</b>						
● ทุกบริษัท						
● เฉพาะบริษัทจดทะเบียน						

\* มูลค่ายุติธรรม = ราคาตลาด - ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย - ค่าขนส่ง

\* ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย = ค่าขนส่ง + ค่าธรรมเนียมเรียกเก็บจากหน่วยงานกำกับดูแลและตลาดซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้า + ภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์

\* การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ = การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การผลิต และการขายพันธุ์โดยสามารถสังเกตและวัดค่าได้

\* ราคาปัจจุบันสุทธิ = มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยไม่รวมกระแสเงินสดที่ใช้เป็นเงินทุนในการจัดหาสินทรัพย์ การชำระภาษี หรือการทำให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพทดแทนขึ้นใหม่ภายหลังการเก็บเกี่ยว คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ (อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่กำหนดโดยธนาคารที่กิจการขอกู้)

## สรุปร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตร

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำเสนองบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

### ขอบเขต

มาตรฐานฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีของรายการต่อไปนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

- (ก) สินทรัพย์ชีวภาพ
- (ข) ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวและ
- (ค) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

**สินทรัพย์ชีวภาพ** หมายถึง สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต

**ผลิตผลทางการเกษตร** หมายถึง ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ

**กิจกรรมทางการเกษตร** หมายถึง การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตผลทางการเกษตร เพื่อการขาย หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ

**การแปรรูปเชิงชีวภาพ** หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์

### การรับรู้และการวัดมูลค่า

1. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตรเมื่อมีคุณสมบัติทุกข้อดังนี้
  - (ก) กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต
  - (ข) มีความเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น
  - (ค) สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. สินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรกและ ณ ทุกวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เว้นแต่การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่สามารถทำได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - \* มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาตลาด – ค่าขนส่ง
  - \* ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย หมายถึง ค่านายหน้าที่จ่ายให้แก่พ่อค้าคนกลางและผู้แทนจำหน่าย ค่าธรรมเนียมเรียกเก็บจากหน่วยงานกำกับดูแลและค่าธรรมเนียมในตลาดซื้อขายสินค้าเกษตร ล่วงหน้า รวมทั้งภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์
3. ผลิตผลทางการเกษตรที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยวหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย โดยมูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “สินค้าคงเหลือ”
4. หากกิจการสามารถเข้าถึงตลาดซื้อขายคล่องได้หลายแห่ง กิจการต้องใช้ราคาของตลาดที่เกี่ยวข้องมากที่สุด เช่น หากกิจการสามารถเข้าถึงตลาดซื้อขายคล่อง 2 แห่ง กิจการต้องใช้ราคาของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้านั้นไปจำหน่าย
5. ถ้าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมจากข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อเมื่อมีข้อมูล ดังต่อไปนี้

- (ก) ราคาของรายการธุรกรรมล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด ซึ่งภาวะเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับวันที่ในงบดุลต้องไม่มีรายการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ
- (ข) ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกันซึ่งได้ปรับความแตกต่างไว้แล้ว เช่น ใช้ราคาตลาดของปาล์มพันธุ์อื่นปรับด้วยความแตกต่างแทน เป็นต้น
- (ค) ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาตลาดของต้นปาล์มเทียบเป็นหน่วยของเมล็ดพันธุ์ปาล์มหรือผลปาล์มสดเพื่อขาย หรือราคาของผลปาล์มสดเทียบเป็นหน่วยของน้ำมันปาล์มดิบเพื่อขาย เป็นต้น
6. ในบางสถานการณ์อาจไม่สามารถหาราคาตลาดหรือมูลค่าเพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพในสภาพปัจจุบันได้ ในสถานการณ์เช่นนั้น ให้กิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้ (อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่กำหนดโดยธนาคารที่กิจการขอกู้) โดยจะไม่รวมกระแสเงินสดที่ใช้เป็นเงินทุนในการจัดหาสินทรัพย์ การชำระภาษี หรือการทำให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพทดแทนขึ้นใหม่ ภายหลังการเก็บเกี่ยว เช่น ต้นทุนของการปลูกต้นปาล์มขึ้นใหม่หลังจากมีการตัดต้นปาล์มไปแล้ว เป็นต้น
7. ในบางกรณีต้นทุนอาจมีค่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมได้ในกรณีที่
- (ก) การแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับตั้งแต่เกิดต้นทุนครั้งแรก เช่น การลงต้นกล้าปาล์มก่อนวันที่ในงบดุลเพียงเล็กน้อย
- (ข) การแปรรูปเชิงชีวภาพมีผลกระทบต่อราคาไม่มากนัก เช่น การเจริญเติบโตในช่วงแรกของต้นปาล์มที่มีวงจรการให้ผลผลิตยาวนานถึง 25 ปี
8. สินทรัพย์ชีวภาพมักมีลักษณะทางกายภาพอยู่ติดกับที่ดิน เช่น ต้นปาล์มในสวน ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ติดกับที่ดินอาจไม่มีราคาตลาดรองรับแต่อาจมีราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพรวมกับที่ดิน นั่นคือสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และค่าพัฒนาที่ดิน ถือเป็นสินทรัพย์รายการเดียวกัน กิจการอาจใช้ข้อมูลของสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น มูลค่ายุติธรรมของที่ดินและค่าพัฒนาที่ดินอาจนำมาหักออกจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รายการเดียวกันเพื่อหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

#### รายการกำไรและรายการขาดทุน

9. รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด
10. รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด

#### การไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

11. การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพอยู่บนสมมติฐานที่สามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตามก็ตามสมมติฐานดังกล่าวจะมีข้อยกเว้นเฉพาะในกรณีการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกซึ่งไม่มีราคาตลาดรองรับ และการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยทางเลือกอื่นไม่มีความชัดเจนและไม่น่าเชื่อถือ ในกรณีดังกล่าวสินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า และในทันทีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม



## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวกุลวดี ลิ้มอุสันโน เกิดเมื่อวันที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2522 ที่จังหวัดสงขลา สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีบริหารธุรกิจบัณฑิต เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง สาขาวิชาการบัญชี จากคณะวิทยาการการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์เมื่อ พ.ศ. 2544 และเข้าศึกษาต่อในระดับปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยเมื่อ พ.ศ. 2544 โดยได้รับทุนตามโครงการผลิตและพัฒนาอาจารย์ สาขาวิชาการบัญชี ประจำปี พ.ศ. 2544 จากทบวงมหาวิทยาลัย



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย