

บทที่ 4

การวิเคราะห์ข้อมูลและผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้จะเริ่มต้นจากการกล่าวให้ทราบถึงจำนวนของแบบสอบถามที่ได้ตอบกลับมาจากกลุ่มตัวอย่าง สาเหตุและจำนวนแบบสอบถามที่ไม่ได้ตอบกลับมาจากกลุ่มตัวอย่างโดยละเอียด และการวิเคราะห์ข้อมูลเริ่มต้นที่วิเคราะห์ร้อยละของข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลทั่วไปของกิจการ และแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีในปัจจุบัน และมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ส่วนท้ายของบทนี้เป็นการทดสอบผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรเกี่ยวกับการสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร และแนวทางการบัญชีสำหรับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อที่เหมาะสมในประเทศไทย

4.1 อัตราการตอบกลับของแบบสอบถาม

การศึกษานี้ปัญหาในการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) สำหรับธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อใช้ประชากรทั้งหมดเป็นกลุ่มตัวอย่าง (ดังที่กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 3 ประชากรและการรวบรวมข้อมูล) โดยกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนทั้งหมด 60 บริษัท ทั้งบริษัทที่จดทะเบียนและไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ จึงใช้เวลาในการเก็บรวบรวมและสอบถามทั้งหมดประมาณ 2 เดือน โดยเริ่มส่งและรวบรวมแบบสอบถามตั้งแต่วันที่ 22 พฤษภาคม 2546 สิ้นสุดวันที่ 20 กรกฎาคม 2546 ได้แบบสอบถามกลับมาทั้งหมด 31 บริษัท และไม่สามารถติดตามแบบสอบถามได้จำนวน 29 ชุด เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างไม่ให้ความร่วมมือ 15 บริษัท ไม่มีหมายเลขโทรศัพท์ที่สามารถติดต่อได้ 12 บริษัท และไม่มีที่อยู่ที่สามารถติดต่อได้ 2 บริษัท โดยแสดงรายละเอียดข้างต้นในตารางที่ 4.1 ดังนี้

ตารางที่ 4.1 รายละเอียดการตอบกลับ และไม่ได้ตอบกลับของแบบสอบถาม

รายการ	ได้ตอบกลับ (บริษัท)	ไม่ได้ตอบกลับ (บริษัท)			รวม
		กลุ่มตัวอย่างไม่ให้ความร่วมมือ	ไม่มีหมายเลขโทรศัพท์ที่สามารถติดต่อได้	ไม่มีที่อยู่ที่สามารถติดต่อได้	
จำนวน	31	15	12	2	60
ร้อยละ	51.7	25	20	3.3	100

4.2 สํารวจและวิเคราะห์ข้อมูล

จากส่วนที่แล้วกล่าวถึงจำนวนแบบสอบถามที่ได้ตอบกลับมามีจำนวน 31 บริษัท ส่วนนี้จะแสดงประเภทฟาร์มไก่เนื้อของแต่ละกิจการที่ตอบแบบสอบถาม ดังนี้

ตารางที่ 4.2 ประเภทฟาร์มไก่เนื้อของตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถาม

ลำดับที่	ฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์	ฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์	ฟาร์มไก่กระทง
ตัวอย่างที่ 1		✓	
ตัวอย่างที่ 2		✓	✓
ตัวอย่างที่ 3		✓	✓
ตัวอย่างที่ 4			✓
ตัวอย่างที่ 5			✓
ตัวอย่างที่ 6			✓
ตัวอย่างที่ 7	✓		
ตัวอย่างที่ 8		✓	✓
ตัวอย่างที่ 9		✓	✓
ตัวอย่างที่ 10		✓	✓
ตัวอย่างที่ 11			✓
ตัวอย่างที่ 12		✓	
ตัวอย่างที่ 13	✓	✓	✓
ตัวอย่างที่ 14		✓	✓
ตัวอย่างที่ 15			✓
ตัวอย่างที่ 16			✓
ตัวอย่างที่ 17			✓
ตัวอย่างที่ 18			✓
ตัวอย่างที่ 19			✓
ตัวอย่างที่ 20			✓
ตัวอย่างที่ 21		✓	✓
ตัวอย่างที่ 22		✓	
ตัวอย่างที่ 23			✓
ตัวอย่างที่ 24			✓
ตัวอย่างที่ 25	✓		
ตัวอย่างที่ 26			✓
ตัวอย่างที่ 27	✓	✓	✓
ตัวอย่างที่ 28			✓

ตารางที่ 4.2 ประเภทฟาร์มไก่เนื้อของตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ลำดับที่	ฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์	ฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์	ฟาร์มไก่กระทง
ตัวอย่างที่ 29	✓	✓	✓
ตัวอย่างที่ 30	✓	✓	✓
ตัวอย่างที่ 31	✓	✓	✓
รวม*	7	15	26
รวม**	17		26

รวม* หมายถึง การรวมจำนวนตัวอย่างที่ประกอบกิจการแต่ละประเภทฟาร์ม

รวม** หมายถึง การรวมจำนวนตัวอย่างที่ประกอบกิจการฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ไว้ด้วยกัน

สำหรับฟาร์มไก่กระทงยังคงเหมือนเดิม เพื่อความสะดวกในการวิเคราะห์ข้อมูล

การสำรวจและวิเคราะห์ข้อมูลจะแยกตามแต่ละประเภทของฟาร์มไก่เนื้อ ซึ่งแบ่งเป็น ฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์ ฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ และฟาร์มไก่กระทงโดยจะแสดงผลการสำรวจและวิเคราะห์ ข้อมูลของฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ร่วมกัน เนื่องจากฟาร์มทั้ง 2 ประเภทมี กระบวนการเลี้ยง การตลาด ข้อมูลทางการบัญชีและขั้นตอนการบันทึกบัญชีในปัจจุบันคล้ายคลึง กัน ประกอบกับจำนวนฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์ในประเทศไทยมีจำนวนน้อย และแบบสอบถามที่ได้ ตอบกลับจากกิจการที่ประกอบกิจการฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์มีเพียง 2 กิจการเท่านั้น ด้วยเหตุนี้จึงจะ แสดงผลการสำรวจและวิเคราะห์ข้อมูลแยกเป็นฟาร์มไก่พันธุ์ (ซึ่งรวมทั้งฟาร์มไก่ปู้ย่าพันธุ์ และ ฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์) และไก่กระทง ดังต่อไปนี้

4.2.1 ฟาร์มไก่พันธุ์

1) วิเคราะห์ผลในรูปร้อยละ

1.1) ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศชาย ร้อยละ 23.5 เป็นเพศหญิง ร้อยละ 76.5 ระดับการศึกษาต่ำกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 5.9 ปริญญาตรี ร้อยละ 88.2 และ ปริญญาโท ร้อยละ 5.9 ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีไก่เนื้อเป็นเวลาน้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 41.2 เป็นเวลา 5-10 ปี ร้อยละ 35.3 เป็นเวลา 11-15 ปี ร้อยละ 17.6 และเป็นเวลา 16-20 ปี ร้อยละ 5.9 ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี ร้อยละ 17.6 เป็น สมุห์บัญชี ร้อยละ 41.2 เป็นพนักงานบัญชีอาวุโส ร้อยละ 11.8 เป็นพนักงานบัญชี ร้อยละ 17.6 และตำแหน่งอื่นๆ ได้แก่ ผู้ช่วยผู้จัดการแผนกบัญชี รองกรรมการผู้จัดการ ผู้อำนวยการ ผู้จัดการแผนกบัญชี รองผู้จัดการแผนกบัญชี ผู้จัดการส่วนบัญชีต้นทุนร้อยละ 11.8 ดังตารางที่ 4.3 ดังนี้

ตารางที่ 4.3 สรุปข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถามสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ		
ชาย	4	23.5
หญิง	13	76.5
รวม	17	100.0
2. ระดับการศึกษาด้านบัญชี		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	1	5.9
ปริญญาตรี	15	88.2
ปริญญาโท	1	5.9
รวม	17	100.0
3. ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีไก่เนื้อ (ต่อ)		
น้อยกว่า 5 ปี	7	41.2
5-10 ปี	6	35.3
11-15 ปี	3	17.6
16-20 ปี	1	5.9
รวม	17	100.0
4. ตำแหน่ง		
ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี	3	17.6
สมุหบัญชี	7	41.2
พนักงานบัญชีอาวุโส	2	11.8
พนักงานบัญชี	3	17.6
อื่นๆ	2	11.8
รวม	17	100.0

1.2) ข้อมูลทั่วไปของกิจการ

ประเภทกิจการเป็นบริษัทมหาชน จำกัด ร้อยละ 17.6 เป็นบริษัทจำกัด (เป็นเครือข่ายบริษัทมหาชน จำกัด) ร้อยละ 11.8 และเป็นบริษัทจำกัด (ไม่เป็นเครือข่ายบริษัทมหาชนจำกัด) ร้อยละ 70.6 มีระดับทุนจดทะเบียนจำนวน 1-5 ล้านบาท ร้อยละ 11.8 จำนวน 11-50 ล้านบาท ร้อยละ 17.6 และจำนวนมากกว่า 100 ล้านบาท ร้อยละ 70.6 มีมูลค่าสินทรัพย์ (ในส่วนของไก่เนื้อ) ปี 2545 จำนวน 6-10 ล้านบาท ร้อยละ 5.9 จำนวน 11-50 ล้านบาท

ร้อยละ 11.8 จำนวน 51-100 ล้านบาท ร้อยละ 29.4 และจำนวนมากกว่า 100 ล้านบาท ร้อยละ 52.9 มีมูลค่ายอดขาย (ในส่วนของไก่เนื้อ) ปี 2545 จำนวน 1-10 ล้านบาท ร้อยละ 5.9 และจำนวนมากกว่า 40 ล้านบาท ร้อยละ 94.1 มีจำนวนไก่เนื้อในฟาร์มทั้งหมดมากกว่า 17,000 ตัวโดยประมาณ ร้อยละ 100 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.4 ดังนี้

ตารางที่ 4.4 สรุปข้อมูลทั่วไปของกิจการฟาร์มไก่พันธุ์

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. ประเภทกิจการ		
บริษัท มหาชน จำกัด	3	17.6
บริษัท จำกัด (เป็นเครือบริษัท มหาชน จำกัด)	2	11.8
บริษัท จำกัด (ไม่เป็นเครือบริษัท มหาชน จำกัด)	12	70.6
รวม	17	100.0
2. ทุนจดทะเบียนกิจการ		
1-5 ล้านบาท	2	11.8
11-50 ล้านบาท	3	17.6
มากกว่า 100 ล้านบาท	12	70.6
รวม	17	100.0
3. มูลค่าสินทรัพย์ปี 2545 (ส่วนของไก่เนื้อ)		
6-10 ล้านบาท	1	5.9
11-50 ล้านบาท	2	11.8
51-100 ล้านบาท	5	29.4
มากกว่า 100 ล้านบาท	9	52.9
รวม	17	100.0
4. มูลค่ายอดขายปี 2545 (ส่วนของไก่เนื้อ)		
1-10 ล้านบาท	1	5.9
มากกว่า 40 ล้านบาท	16	94.1
รวม	17	100.0
5. จำนวนไก่เนื้อในฟาร์มโดยประมาณ		
มากกว่า 17,000 ตัว	17	100.0
รวม	17	100.0

ตารางที่ 4.4 สรุปข้อมูลทั่วไปของกิจการฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
6. การกำหนดราคาสินค้าพร้อมขาย		
โดยอ้างอิงกับราคาตลาด	16	94.1
โดยลูกค้าผู้สั่งซื้อสินค้า	5	29.4
โดยอ้างอิงกับหน่วยงานรัฐบาล	1	5.9
โดยผู้นำของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ	2	11.8
โดยพิจารณาจากต้นทุนของกิจการเป็นหลัก	2	11.8

1.3) การบัญชีที่ปฏิบัติในปัจจุบัน

กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อ วิธีปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย ร้อยละ 82.4 และวิธีคิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดทันทีในงบกำไรขาดทุน ร้อยละ 17.6

วิธีนำค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขายสินทรัพย์นั้น โดยการบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ประกอบด้วย วัตถุประสงค์โดยตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนี้

วัตถุประสงค์โดยตรง กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ มีส่วนประกอบของรายการวัตถุประสงค์โดยตรง เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือก ดังนี้ อาหารไก่เนื้อ ร้อยละ 100 ยาวัคซีน และวิตามิน ร้อยละ 100 วัสดุสิ้นเปลือง ร้อยละ 78.6 เคมีภัณฑ์ ร้อยละ 71.4 และอื่นๆ ได้แก่ ภาชนะบรรจุ ร้อยละ 7.1 โดยบันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานตามวิธี เบิกใช้ตามจำนวนจริงโดยใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ร้อยละ 78.6 และวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ร้อยละ 21.4

ค่าแรงงานทางตรง กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ มีส่วนประกอบรายการค่าแรงงานทางตรง เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม ร้อยละ 100 ค่าแรงงานหัวหน้าคุมคนงาน ร้อยละ 92.9 ค่าแรงงานสัตว์บาล ร้อยละ 92.9 ค่าแรงงานสัตวแพทย์ ร้อยละ 50 โดยบันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานโดยใช้เวลาในบัตรลงเวลาทำงานเป็นเกณฑ์ ร้อยละ 85.7 และอื่นๆ ได้แก่ การบันทึกเข้างานโดยใช้เงินเดือนเป็นเกณฑ์ ร้อยละ 14.3

ค่าใช้จ่ายการผลิต กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์มีส่วนประกอบของรายการค่าใช้จ่ายการผลิต เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ ค่าสาธารณูปโภค (เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา เป็นต้น) ร้อยละ 100 ค่าแรงงานทางอ้อม ร้อยละ

78.6 วัตถุประสงค์ทางอ้อม ร้อยละ 57.1 และอื่นๆ ได้แก่ วัตถุประสงค์เปลี่ยนแปลง ร้อยละ 7.1 โดยบันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานโดยใช้ตามจำนวนจริงที่ใช้แต่ละโรงเรียน ร้อยละ 71.4 ตามอัตราต่างๆ ที่กิจการกำหนดไว้ ร้อยละ 21.4 และอื่นๆ ร้อยละ 7.2

วิธีนำค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อบันทึกในงบกำไรขาดทุนทันที
กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์มีค่าใช้จ่ายในการแสดงไก่เนื้อ และค่าใช้จ่ายในโรงฟักเรียงลำดับตามความถี่ของการตอบแบบสอบถาม ดังนี้ ค่าอาหารไก่ ร้อยละ 100 ค่ายา วัคซีน และวิตามิน ร้อยละ 100 ค่าแรงงาน ร้อยละ 100 ค่าสาธารณูปโภค ร้อยละ 100 ค่ายาฆ่าเชื้อโรคฟัก ร้อยละ 100 ค่าลูกไก่พันธุ์ ร้อยละ 66.7 และอื่นๆ ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ วัตถุประสงค์เปลี่ยนแปลง ค่าซ่อมบำรุง ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ร้อยละ 66.7 โดย ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการตีมูลค่าไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์โดยใช้อัตราการกินและการใช้ยาที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ (ตามอายุไก่) อัตราการใช้แรงงาน และอัตราการปันค่าใช้จ่ายการผลิต ร้อยละ 66.7 และวิธีอื่นๆ ได้แก่ ราคาทุนไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์หักค่าเสื่อมราคาสะสมไก่ปุ๋ยาพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ ร้อยละ 33.3 และ ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการตีมูลค่าไข่ระหว่างฟักโดยใช้อัตราการใช้ยาฆ่าเชื้อโรงฟักที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ (ตามอายุไข่) อัตราการใช้แรงงาน และอัตราการปันค่าใช้จ่ายการผลิต และวิธีอื่นๆ ได้แก่ นำต้นทุนที่ใช้ทั้งหมดหารจำนวนไข่ที่มีนำเข้าฟักทั้งหมด คูณจำนวนไข่คงเหลือในตู้ฟัก ณ วันสิ้นงวดบัญชี

กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ ไม่ขายไข่ที่ไม่ได้มาตรฐานการฟัก ร้อยละ 5.9 และมีการขายไข่ที่ไม่ได้มาตรฐานการฟัก 94.1 โดยบันทึกค่าขายจากการขายไข่ที่ไม่ได้มาตรฐานการฟักเป็นรายได้จากการขาย ร้อยละ 18.8 เป็นรายได้เบ็ดเตล็ด ร้อยละ 25 เป็นรายได้อื่นๆ ร้อยละ 25 และอื่นๆ ได้แก่ การนำค่าขายหักจากต้นทุนการผลิตเพื่อลดต้นทุนการผลิต ร้อยละ 31.2 และกิจการไม่ขายไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ที่หมดอายุการให้ไข่ ร้อยละ 5.9 และมีการขายไก่ปุ๋ยาพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ที่หมดอายุการให้ไข่ ร้อยละ 94.1 โดยบันทึกค่าขายจากการขายไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ที่หมดอายุการให้ไข่เป็นรายได้จากการขาย ร้อยละ 56.3 เป็นรายได้อื่นๆ ร้อยละ 25 และอื่นๆ ได้แก่ บันทึกลดยอดสินทรัพย์ รายได้ผลพลอยได้ ร้อยละ 18.7

กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์ ไม่มีการบันทึกค่าเสื่อมพันธุ์ ร้อยละ 5.9 และมีการบันทึกค่าเสื่อมพันธุ์ ร้อยละ 94.1 โดยปันส่วนเข้าต้นทุนการผลิต วิธีเส้นตรง ร้อยละ 56.1 วิธียอดคงเหลือลดลง ร้อยละ 6.3 วิธีจำนวนผลผลิต ร้อยละ 6.3 วิธีจำนวนผลผลิตที่พยากรณ์โดยนักวิชาการ ร้อยละ 25 และวิธีอื่นๆ ได้แก่ มาตรฐานที่ทางฟาร์มกำหนดโดยเฉพาะ ร้อยละ 6.3

การจัดหมวดบัญชีไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ บันทึก ในหมวดสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์หมุนเวียน ได้แก่ งานระหว่างเลี้ยงไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์ ร้อยละ 88.2 ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ได้แก่ ไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์สุทธิจาก ค่าเสื่อมพันธุ์ ร้อยละ 11.8

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในบัญชีสินค้าคงเหลือ มีรายการวัตถุดิบที่ระบุว่า บันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 70.6 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 23.5 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 5.9 รายการเคมีภัณฑ์ อาหารและยา ระบุว่าบันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 76.5 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 17.6 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 5.9 รายการงานระหว่างพัก ระบุว่าบันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 41.2 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 47.1 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 11.8 รายการสินค้าสำเร็จรูป (ลูกไก่พ่อแม่พันธุ์ สำหรับฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ หรือลูกไก่กระທงสำหรับฟาร์มไก่พ่อแม่พันธุ์) ไม่มีมูลค่าของรายการนี้ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ร้อยละ 11.8 มีมูลค่ารายการนี้รวมอยู่ ร้อยละ 88.2 โดยระบุว่า บันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 46.7 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 40 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถ่วงน้ำหนัก หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ร้อยละ 13.3 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.5 ดังนี้

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.5 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. การบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่		
ปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย	14	82.4
บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน	3	17.6
รวม	17	100.0
1.1 วิธีปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย		
ส่วนประกอบของรายการวัตถุดิบทางตรง		
อาหารไก่เนื้อ	14	100.0
ยา วัคซีน และวิตามิน	14	100.0
วัสดุสิ้นเปลือง	11	78.6
เคมีภัณฑ์	10	71.4
อื่นๆ	1	7.1
บันทึกราคาทุนของวัตถุดิบทางตรงเข้างานตามวิธี		
วิธีเข้าก่อนออกก่อน	11	78.6
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	3	21.4
รวม	14	100.0
ส่วนประกอบของรายการค่าแรงงานทางตรง		
ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม	14	100.0
ค่าแรงหัวหน้าคุมคนงาน	13	92.9
ค่าแรงงานสัตวแพทย์	7	50
ค่าแรงงานสัตวบาล	13	92.9
อื่นๆ	1	7.1
บันทึกราคาทุนของค่าแรงงานทางตรงเข้างานตามวิธี		
ตามเวลาในบัตรลงเวลาทำงาน	12	85.7
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	2	14.3
รวม	14	100.0

ตารางที่ 4.5 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์
(ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ส่วนประกอบของรายการค่าใช้จ่ายการผลิต		
วัตถุดิบทางอ้อม	8	57.1
ค่าแรงงานทางอ้อม	11	78.6
ค่าสาธารณูปโภค	14	100.0
อื่นๆ	1	7.1
บันทึกราคาทุนของค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานตามวิธี		
ตามที่ใช้จริงแต่ละโรงเรือน (เล้า)	10	71.4
ตามอัตราต่างๆ ที่กำหนดไว้	3	21.4
อื่นๆ	1	7.2
รวม	14	100.0
1.2 วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน		
ประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตฟาร์มเลี้ยงไก่		
ค่าลูกไก่พันธุ์	2	66.7
ค่าอาหารไก่	3	100.0
ค่ายา วัคซีน และวิตามิน	3	100.0
ค่าแรงงาน	3	100.0
ค่าสาธารณูปโภค	3	100.0
ค่ายาฆ่าเชื้อโรงฟัก	3	100.0
อื่นๆ	2	66.7
วิธีตีมูลค่า "ไก่ปุ๋ยพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์" ณ วันสิ้นงวด		
วิธีอัตราการกินและการใช้ยาที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ อัตราการ		
ใช้แรงงานและอัตราการบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิต	2	66.7
วิธีอื่นๆ	1	33.3
รวม	3	100.0
วิธีตีมูลค่า "ไข่ระหว่างฟัก" ณ วันสิ้นงวด		
วิธีอัตราการใช้ยาฆ่าเชื้อโรงฟักที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ อัตรา		
การใช้แรงงานและอัตราการบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิต	2	66.7
วิธีอื่นๆ	1	33.3
รวม	3	100.0

ตารางที่ 4.5 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์
(ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
2. การบันทึกค่าขายไข่ไม่ได้มาตรฐานการฟัก*		
รายได้จากการขาย	3	18.8
รายได้เบ็ดเตล็ด	4	25
รายได้อื่นๆ	4	25
อื่นๆ	5	31.2
* มี 1 กิจการไม่มีการขายไข่ไม่ได้มาตรฐานการฟัก		
รวม	16	100.0
3. การบันทึกค่าขายไก่ปุ๋ยพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์หมดอายุการให้ไข่*		
รายได้จากการขาย	9	56.3
รายได้อื่นๆ	4	25
อื่นๆ	3	18.7
* มี 1 กิจการไม่มีการขายไก่ปุ๋ยพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์หมดอายุการให้ไข่		
รวม	16	100.0
4. การบันทึกค่าเสื่อมพันธุ์ไก่ปุ๋ยพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์		
บันทึกค่าเสื่อมพันธุ์	16	94.1
ไม่บันทึกค่าเสื่อมพันธุ์	1	5.9
รวม	17	100.0
4.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมพันธุ์เพื่อปันส่วนเข้าต้นทุนการผลิต		
วิธีเส้นตรง	9	56.1
วิธียอดคงเหลือลดลง	1	6.3
วิธีจำนวนผลผลิต	1	6.3
วิธีจำนวนผลผลิตที่พยากรณ์โดยนักวิชาการ	4	25
อื่นๆ	1	6.3
รวม	16	100.0
5. หมวดบัญชี "ไก่ปุ๋ยพันธุ์" หรือ "ไก่พ่อแม่พันธุ์"		
สินทรัพย์หมุนเวียน	15	88.2
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	2	11.8
รวม	17	100.0

ตารางที่ 4.5 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์
(ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
6. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในบัญชี สินค้าคงเหลือ วัตถุดิบ ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	12	70.6
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	4	23.5
อื่นๆ	1	5.9
รวม	17	100.0
เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	13	76.5
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	3	17.6
อื่นๆ	1	5.9
รวม	17	100.0
งานระหว่างพัก ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	7	41.2
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	8	47.1
อื่นๆ	2	11.8
รวม	17	100.0

ตารางที่ 4.5 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
สินค้าสำเร็จรูป (ได้แก่ ลูกไก่พ่อแม่พันธุ์หรือลูกไก่กระตัง)		
มี	15	88.2
ไม่มี	2	11.8
รวม	17	100.0
มีสินค้าสำเร็จรูปในบัญชีสินค้าคงเหลือ โดยระบุว่า		
ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรก็ตาม	7	46.7
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรก็ตาม	6	40
อื่นๆ	2	13.3
รวม	15	100.0

1.4) (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ผู้ตอบแบบสอบถามทราบว่าจะมีการนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ในประเทศไทย ร้อยละ 41.2 โดยทราบจากผู้บังคับบัญชาสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และผู้ตอบแบบสอบถามเข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรทั้งหมดเป็นอย่างดี ร้อยละ 42.9 ไม่เข้าใจบางส่วน ร้อยละ 42.9 และไม่เข้าใจทั้งหมดร้อยละ 14.2

กิจการฟาร์มไก่ปู่ย่าพันธุ์ หรือไก่พ่อแม่พันธุ์สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของงานระหว่างพัก ณ วันรับรู้ครั้งแรก ได้อย่างน่าเชื่อถือ ร้อยละ 58.8 โดยเลือกใช้วิธีราคาตลาดในปัจจุบัน ร้อยละ 90 วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 70 วิธีราคาตลาดของไข่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 40 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 20 และวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ร้อยละ 0 รายการไก่พันธุ์ ณ วันที่รับรู้ครั้งแรกสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ร้อยละ 88.2 โดยเลือกใช้วิธีราคาตลาดในปัจจุบันร้อยละ 73.3 วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 53.3 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 6.7 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิร้อยละ 6.7 และวิธีอื่นๆ ร้อยละ 0 รายการไก่พันธุ์ ณ วันสิ้นงวดสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือร้อยละ 64.7 โดยเลือก ใช้วิธีราคาตลาดในปัจจุบัน ร้อยละ 81.8 วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 63.6 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 9.1 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ร้อยละ 9.1 และวิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 0 รายการลูกไก่พันธุ์พร้อม

ชาย ณ จุดเก็บเกี่ยว สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ร้อยละ 94.1 โดยเลือกใช้วิธีตลาดล่าสุด ร้อยละ 68.8 วิธีราคาตลาดในปัจจุบัน ร้อยละ 43.8 วิธีราคาตลาดของไถ่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 6.3 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 6.3 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ร้อยละ 6.3 และวิธีอื่นๆ ได้แก่ ราคาที่สมมาตรที่เกี่ยวข้องกับไถ่เนื้อกำหนดขึ้น ร้อยละ 25

กิจการฟาร์มไถ่ปุ๋ยพันธุ์ และไถ่พ่อแม่พันธุ์สามารถเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีสินทรัพย์ชีวภาพสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ สามารถเปิดเผยยอดรวมรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรกได้ ร้อยละ 35.3 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 64.7 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 36.4 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 36.4 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 36.4 สามารถเปิดเผยยอดรวมการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 29.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 70.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 41.7 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 33.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 33.3 สามารถเปิดเผยสินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม คือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและกลุ่มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยวได้ ร้อยละ 35.3 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 64.7 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 27.3 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 27.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 45.5 สามารถเปิดเผยลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มได้ ร้อยละ 29.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 70.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 25 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 25 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 50 สามารถเปิดเผยการวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณ ทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวด และปริมาณผลผลิตสำหรับงวดได้ ร้อยละ 23.5 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 76.5 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 38.5 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 23.1 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 38.5 สามารถเปิดเผยสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยวได้ ร้อยละ 23.5 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 76.5 เนื่องจากไม่มีข้อมูล ร้อยละ 53.8 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 7.7 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 38.5 สามารถเปิดเผยการแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวดได้ ร้อยละ 29.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 70.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 25 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 33.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 41.7 สามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์และภาระผูกพันในสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 29.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 70.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 25 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 8.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 66.7

กิจการฟาร์มไก่ป๋วย่าพันธุ์ และไก่พ่อแม่พันธุ์สามารถเปิดเผย ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีสินทรัพย์ชีวภาพไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้านราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและ ขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 58.8 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 41.2 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 57 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 14.4 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 28.6 สามารถเปิดเผยสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่า ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ ร้อยละ 35.3 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 64.7 เนื่องจากไม่มีข้อมูล ร้อยละ 90.9 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 9.1 สามารถเปิดเผยวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาได้ ร้อย ละ 58.8 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 41.2 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 71.4 ประโยชน์ไม่คุ้ม ต้นทุน ร้อยละ 14.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 14.3 สามารถเปิดเผยอายุการใช้งาน หรือ อัตราค่าเสื่อมราคาได้ ร้อยละ 58.8 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 41.2 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 71.4 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 14.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 14.3 สามารถ เปิดเผยราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมถึงขาดทุนจากการด้อยค่า) ณ วันต้นงวดและ ปลายงวดได้ ร้อยละ 52.9 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 47.1 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 75 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 12.5 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 12.5 และหากเมื่อใดที่ กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งเคยวัดด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถเปิดเผย รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 47.1 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 52.9 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 55.6 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 22.2 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 22.2 สามารถเปิดเผยสาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือได้ ร้อยละ 41.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 58.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 70 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 20 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 10 สามารถเปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงได้ ร้อยละ 64.7 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 35.3 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 50 ประโยชน์ไม่ คุ้มต้นทุน ร้อยละ 33.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 16.7

ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ กิจการไม่ สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้ ร้อยละ 76.5 กิจการไม่ สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงของราคาของไก่เป็นตัวเงินได้ ร้อยละ 52.9 กิจการไม่สามารถวัด มูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่แกว่งตัวมาก ร้อยละ 88.2 กิจการไม่ทราบ ว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ ร้อยละ 70.6 ปัญหาด้านการกำหนดราคาสินค้า หากกิจการทำธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อที่ครบวงจรอาจจะกำหนดเกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ ร้อยละ

64.7 และปัญหาด้านการหามูลค่ายุติธรรมของไก่ที่ยังไม่พร้อมขายซึ่งไม่สามารถหาได้ ร้อยละ 70.6

ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ทำให้รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เพราะมีรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ร้อยละ 58.8 ทำให้ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เพราะสินทรัพย์ที่ตัดเป็นต้นทุนขายนั้นบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งปกติมักจะมากกว่าการบันทึกด้วยราคาทุน ร้อยละ 58.8 มีการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวด ร้อยละ 35.3 การเปิดเผยข้อมูลที่มาก และมีความยุ่งยากในการจัดเก็บข้อมูลเพื่อแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งต้นทุนการเก็บข้อมูลอาจจะไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ ร้อยละ 76.5 การไม่เข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาด ร้อยละ 82.4 ปัญหาความขัดแย้งกับหลักของกรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้กิจการต้องทำบัญชี 2 ฉบับ คือทางบัญชี และทางภาษี ซึ่งเกิดความยุ่งยากและค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ร้อยละ 76.5 ระบบบัญชีของกิจการที่ไม่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ร้อยละ 23.5

กิจการฟาร์มไก่ปุ๋ยาพันธุ์ และไก่พ่อแม่พันธุ์เห็นด้วยกับการมีหน่วยงานราชการประกาศราคาไก่เนื้อในแต่ละช่วงอายุมารองรับกระบวนการวัดมูลค่ายุติธรรม ร้อยละ 70.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปี ร้อยละ 52.9 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรเริ่มใช้ในปี 2547 เป็นต้นไป ร้อยละ 11.8 ก่อน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรจะนำมาใช้ ควรมีการจัดอบรมให้แก่นักบัญชีโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบ ร้อยละ 82.4 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.6 ดังนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. ทราบถึงการนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้		
ทราบ	7	41.2
ไม่ทราบ	10	58.8
รวม	17	100.0
ระดับความเข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร		
เข้าใจทั้งหมด	3	42.9
เข้าใจบางส่วน	3	42.9
ไม่เข้าใจทั้งหมด	1	14.2
รวม	7	100.0
2. ความสามารถในการวัดมูลค่ายุติธรรม		
ใช่เชื่อและงานระหว่างพัก ณ วันรับรู้ครั้งแรก		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	10	58.8
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	7	41.2
รวม	17	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	9	90
วิธีราคาตลาดล่าสุด	7	70
วิธีราคาตลาดของไข่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน	4	40
วิธีราคาเทียบเคียง	2	20
ไก่พันธุ์ ณ วันรับรู้ครั้งแรก		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	15	88.2
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	2	11.8
รวม	17	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	11	73.3
วิธีราคาตลาดล่าสุด	8	53.3
วิธีราคาเทียบเคียง	1	6.7
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	1	6.7
วิธีอื่นๆ	1	6.7

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ไก่พันธุ์ ณ วันสิ้นงวด		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	11	64.7
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	6	35.3
รวม	17	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	9	81.8
วิธีราคาตลาดล่าสุด	7	63.6
วิธีราคาเทียบเคียง	1	9.1
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	1	9.1
ลูกไก่พร้อมขาย		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	16	94.1
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	1	5.9
รวม	17	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	7	43.8
วิธีราคาตลาดล่าสุด	11	68.8
วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน	1	6.3
วิธีราคาเทียบเคียง	1	6.3
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	1	6.3
วิธีอื่นๆ	4	25
3. การเปิดเผยข้อมูลกรณีสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
ยอดรวมรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพ		
ที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก		
เปิดเผยได้	6	35.3
เปิดเผยไม่ได้	11	64.7
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	4	36.4
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	4	36.4
รักษาความลับธุรกิจ	4	36.4

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ยอดรวมการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	5	29.4
เปิดเผยไม่ได้	12	70.6
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	41.7
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	4	33.3
รักษาความลับธุรกิจ	4	33.3
สินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ละกลุ่ม คือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและกลุ่มที่ยังไม่ พร้อมเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	6	35.3
เปิดเผยไม่ได้	11	64.7
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	27.3
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	3	27.3
รักษาความลับธุรกิจ	5	45.5
ลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม		
เปิดเผยได้	5	29.4
เปิดเผยไม่ได้	12	70.6
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	25
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	3	25
รักษาความลับธุรกิจ	6	50

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
การวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณทางกายภาพ ของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันปลายงวด และปริมาณ ผลผลิตสำหรับงวด		
เปิดเผยได้	4	23.5
เปิดเผยไม่ได้	13	76.5
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	38.5
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	3	23.1
รักษาความลับธุรกิจ	5	38.5
สมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ละกลุ่ม แต่ละกลุ่ม ณ จุด		
เก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	4	23.5
เปิดเผยไม่ได้	13	76.5
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	7	53.8
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	7.7
รักษาความลับธุรกิจ	5	38.5

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
การแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวด		
เปิดเผยได้	5	29.4
เปิดเผยไม่ได้	12	70.6
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	25
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	4	33.3
รักษาความลับธุรกิจ	5	41.7
รายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาวะผูกพันในสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	5	29.4
เปิดเผยไม่ได้	12	70.6
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	25
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	8.3
รักษาความลับธุรกิจ	8	66.7
4. ณ วันปลายงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพดังนี้		
รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	10	58.8
เปิดเผยไม่ได้	7	41.2
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	4	57
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	14.4
รักษาความลับธุรกิจ	2	28.6

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
เปิดเผยได้	6	35.3
เปิดเผยไม่ได้	11	64.7
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	10	90.9
รักษาความลับธุรกิจ	1	9.1
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา		
เปิดเผยได้	10	58.8
เปิดเผยไม่ได้	7	41.2
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	71.4
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	14.3
รักษาความลับธุรกิจ	1	14.3
อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา		
เปิดเผยได้	10	58.8
เปิดเผยไม่ได้	7	41.2
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	71.4
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	14.3
รักษาความลับธุรกิจ	1	14.3

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อสะสมการด้อยค่า		
ณ วันต้นงวดและปลายงวด		
เปิดเผยได้	9	52.9
เปิดเผยไม่ได้	8	47.1
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	6	75
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	12.5
รักษาความลับธุรกิจ	1	12.5
ในงวดบัญชีปัจจุบันที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจกรรม		
ต้องเปิดเผยข้อมูล ดังนี้		
รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	8	47.1
เปิดเผยไม่ได้	9	52.9
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	55.6
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	22.2
รักษาความลับธุรกิจ	2	22.2
สาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ		
เปิดเผยได้	7	41.2
เปิดเผยไม่ได้	10	58.8
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	7	70
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	20
รักษาความลับธุรกิจ	1	10

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง		
เปิดเผยได้	11	64.7
เปิดเผยไม่ได้	6	35.3
รวม	17	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	50
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	33.3
รักษาความลับธุรกิจ	1	16.7
ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ		
กิจการไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้	13	76.5
กิจการไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางราคาของไก่เป็นตัวเงินได้	9	52.9
กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่แกว่งตัวมาก	15	88.2
กิจการไม่ทราบว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ	12	70.6
ปัญหาด้านการกำหนดราคาออนไลน์ค้าหากการทำธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อที่ครบวงจรอาจเกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ	11	64.7
ปัญหาด้านการหามูลค่ายุติธรรมของไก่ที่ยังไม่พร้อมขายซึ่งไม่สามารถหาได้	12	70.6
6. ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน		
รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป	10	58.8
ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป	10	58.8
รับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดทันทีในงบกำไรขาดทุน	6	35.3
การเปิดเผยข้อมูลที่มาก และมีความยุ่งยากในการจัดเก็บ	13	76.5
การไม่เข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาด	14	82.4

ตารางที่ 4.6 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่พันธุ์ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ต้องทำบัญชี 2 ชุดคือทางบัญชี และทางภาษี เนื่องจากเกิดความขัดแย้งกับหลักกรรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง เป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	13	76.5
ระบบบัญชีของกิจการที่ไม่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	4	23.5
7. ข้อเสนอแนะ		
ควรมีหน่วยงานราชการประกาศราคาไก่ในแต่ละช่วงอายุมารองรับการวัดมูลค่ายุติธรรม	12	70.6
(ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปี	9	52.9
(ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรเริ่มใช้ในปี 2547	2	11.8
ควรมีการจัดอบรมก่อนนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้	14	82.4

2) ทดสอบผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่

การทดสอบผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ ใช้คำถามที่ถามผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับความเห็นในการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนเปรียบเทียบกับการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจะทดสอบสมมติฐานดังนี้

H_0 : ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ เห็นว่าการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจน้อยกว่าหรือเท่ากับการบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม

สินทรัพย์ชีวภาพของฟาร์มไก่พันธุ์ หมายถึง ไก่พันธุ์ ไข่เชื้อและงานระหว่างฟัก และลูกไก่พร้อมขาย โดยจะทดสอบสมมติฐานเรียงตามลำดับดังนี้

ไก่พันธุ์ (ก่อนให้ไข่และระหว่างให้ไข่) เมื่อใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ (t-Test paired) ซึ่งได้ค่า t คำนวณเท่ากับ 4.735 และ t ตารางที่ระดับความเชื่อมั่น 0.95 และ องศาอิสระ 16 เท่ากับ 1.75 ทำให้ค่า t คำนวณมากกว่าค่า t ตารางหรืออาจกล่าวได้ว่า ค่า t คำนวณตกอยู่ในพื้นที่แรงาได้ไค้ง ผลคือปฏิเสธ H_0 หมายความว่า

ว่า ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ เห็นว่าการบันทึกไก่พันธุ์ด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากกว่าบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ไข่เชื้อและงานระหว่างฟัก เมื่อใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ (t-Test paired) ซึ่งได้ค่า t คำนวณเท่ากับ 6.019 และ t ตารางที่ระดับความเชื่อมั่น 0.95 และ องศาอิสระ 16 เท่ากับ 1.75 ทำให้ค่า t คำนวณมากกว่าค่า t ตารางหรืออาจกล่าวได้ว่า ค่า t คำนวณตกอยู่ในพื้นที่แรงเงาใต้โค้ง ผลคือปฏิเสธ H_0 หมายความว่า ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ เห็นว่าการบันทึกไข่เชื้อและงานระหว่างฟักด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากกว่าบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ลูกไก่พร้อมขาย เมื่อใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ (t-Test paired) ซึ่งได้ค่า t คำนวณเท่ากับ 2.369 และ t ตารางที่ระดับความเชื่อมั่น 0.95 และ องศาอิสระ 16 เท่ากับ 1.75 ทำให้ค่า t คำนวณมากกว่าค่า t ตารางหรืออาจกล่าวได้ว่า ค่า t คำนวณตกอยู่ในพื้นที่แรงเงาใต้โค้ง ผลคือปฏิเสธ H_0 หมายความว่า ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ เห็นว่าการบันทึกลูกไก่พร้อมขายด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากกว่าการบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.05

3) สรุปปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41)

จากการวิเคราะห์หรือรายละเอียดและการทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ข้างต้น จะพบว่าปัญหาในแต่ละด้านต่อไปนี้ ดังนี้

ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม โดยเรียงลำดับความสำคัญของปัญหาได้ดังนี้

1) จากการสำรวจความสามารถในการวัดมูลค่ายุติธรรมปรากฏว่าสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือมากกว่าร้อยละ 50 โดยส่วนมากจะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดในปัจจุบันและวิธีตลาดล่าสุด ซึ่งราคาที่ได้จาก 2 วิธีนี้ได้จากการประกาศราคาของหน่วยงานต่างๆ สำหรับลูกไก่พ่อแม่พันธุ์ (สำหรับฟาร์มไก่ปู่ย่าพันธุ์) และลูกไก่กระทงพร้อมขาย (สำหรับฟาร์มไก่กระทง) เท่านั้น แต่ในช่วงระหว่างการเติบโตของไก่พันธุ์ไม่มีการกำหนดราคาไว้โดยหน่วยงานใด ซึ่งหากนำมาตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) มาประยุกต์อาจต้องเลือกใช้วิธีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมอื่นๆ ได้แก่ วิธีราคาของไก่ (ไข่) พันธุ์อื่นที่คล้ายกันหลังปรับความแตกต่างแล้ว วิธีราคาเทียบเคียง และวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ซึ่งแต่ละวิธีเป็นวิธีที่ไม่มี

หลักเกณฑ์การคำนวณเป็นลายลักษณ์อักษรและน่าเชื่อถือกำหนดไว้แต่อย่างใด ซึ่งแต่ละกิจการอาจกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณของแต่ละวิธีข้างต้นขึ้น ทำให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ของแต่ละกิจการไม่ได้มาจากรากฐานการคำนวณเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถนำงบการเงินระหว่างกิจการมาเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งขัดกับลักษณะเชิงคุณภาพที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี

2) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาไถ่แกว่งตัวมาก เนื่องจากราคาของไถ่พันธุมิมีความผันผวนอยู่บ่อยครั้ง หากกรณีนี้เกิดขึ้นในช่วงเวลาปิดบัญชีสิ้นงวดของกิจการ ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรที่แสดง ณ วันที่ในงบการเงินไม่สามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของไถ่พันธุมิเปลี่ยนไปแล้วจากมูลค่าที่รายงานในงบการเงิน เหตุมาจากการผันผวนของราคาไถ่พันธุมินั่นเอง

3) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไถ่พันธุมิเป็นตัวแทนได้ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพคือการวัดการเจริญเติบโตของไถ่พันธุมิเป็นจำนวนเงินเท่าใด ซึ่งในปัจจุบันไม่เคยมีหน่วยงานใดทำมาก่อน ดังนั้นจึงไม่สามารถหาความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพได้ ถึงแม้ว่าจะสามารถหาได้ก็ไม่ทราบถึงความน่าเชื่อถือของมูลค่าที่หามาได้ นั้น ว่ามีความน่าเชื่อถือเพียงพอต่อการนำเสนอในงบการเงิน

4) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของไถ่พันธุมิที่ยังไม่พร้อมขายได้เนื่องจากในปัจจุบันมีการประกาศราคาของลูกไถ่พันธุมิที่พร้อมขายแล้วเท่านั้น แต่สำหรับไถ่พันธุมิที่ยังไม่พร้อมขายคือช่วงก่อนให้ไซ่และช่วงระหว่างให้ไซ่นั้นยังไม่มีหน่วยงานใดประกาศราคาออกมา เนื่องจากมีเหตุผลว่าไถ่พันธุมิเหล่านั้นไม่มีกิจการใดซื้อและขาย ตามหลักเศรษฐศาสตร์ เมื่อไม่มีความต้องการซื้อ (Demand) ของผู้ซื้อ และความต้องการขาย (Supply) ของผู้ขาย ราคาของสินค้านั้นจะไม่ปรากฏในตลาด

5) ผู้ทำบัญชีไม่ทราบว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือเนื่องจากในปัจจุบันมีการบันทึกบัญชีโดยใช้ราคาทุนเป็นหลัก แต่หากจะนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) มาใช้โดยต้องบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งเป็นเรื่องใหม่สำหรับนักบัญชี และเนื่องจากนักบัญชีไม่ทราบถึงวิธีการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมในแต่ละวิธี ทำให้ไม่ทราบว่าวิธีใดที่ให้มูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือเพียงพอต่อการนำเสนอในงบการเงิน

6) ในกลุ่มกิจการที่ทำธุรกิจฟาร์มไก่ครบวงจรอาจจะถือเอาการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมเป็นโอกาสในการกำหนดราคาโอนในกิจการในเครือเพื่อตกแต่งงบการเงินให้เป็นไปตามที่ผู้บริหารต้องการ โดยไม่สามารถพิสูจน์ได้

ว่าราคาโอนนั้นเป็นราคาที่เป็นไปตามความตั้งใจของผู้บริหารหรือไม่ เนื่องจากวิธีในการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมแต่ละวิธี ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณไว้แต่อย่างใด

7) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางราคาของไถ่พันธบัตรเป็นตัวเลขได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากการคำนวณการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนมาก และใน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร มีคำอธิบายอย่างคร่าวๆ เท่านั้นอาจทำให้ผู้ทำบัญชีไม่เข้าใจและคำนวณผลต่างด้านราคาผิดพลาดได้

ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยเรียงลำดับความสำคัญของปัญหาได้ดังนี้

1) ผู้ทำบัญชีในธุรกิจฟาร์มไถ่พันธบัตรในประเทศไทย ไม่พบประโยชน์จากการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมว่าจะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากกว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยราคาทุนดังที่ปฏิบัติในปัจจุบัน ซึ่งจากการที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นถึงประโยชน์ที่สะท้อนมาสู่งบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) อาจทำให้เกิดแนวคิดที่ต่อต้านการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในประเทศไทยจากกลุ่มผู้ทำบัญชีในธุรกิจฟาร์มไถ่พันธบัตรได้

ในปัจจุบันมีมาตรฐานการบัญชีไทยหลายฉบับกำหนดให้รายการทางบัญชีบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ (TAS#31) ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (TAS#32) ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (TAS#36) ฉบับที่ 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราหนี้และตราสารทุน (TAS#40) เป็นต้น โดยมีวัตถุประสงค์ให้รายการทางบัญชีนั้นมีมูลค่าที่สะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงที่กิจการจะได้รับ ซึ่งก็มีความเหมาะสม หากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่มีความผันผวนทางด้านราคาเท่ากับสินค้าทางการเกษตรที่ราคาจะมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นแนวความคิดที่จะให้สินค้าทางการเกษตรบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงไม่มีความเหมาะสมสำหรับประเทศไทย

2) ผู้ทำบัญชีไม่เข้าใจมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรเป็นอย่างดี ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาดไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานที่ออกมาตรฐานการบัญชีไทย

3) เกิดความขัดแย้งกับหลักของกรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้กิจการต้องทำบัญชี 2 ฉบับ คือ ทางบัญชีและทางภาษี ซึ่งอาจจะเกิดความยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากหากทำบัญชีฉบับเดียวคือฉบับทางบัญชีจะยากสำหรับการปรับกำไร (ขาดทุน) สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร

(ขาดทุน) สุทธิทางภาษี เพราะราคาของไก่ไม่มีความแน่นอนเหมือนกับรายการอื่นๆ ที่สามารถบวกกลับหรือหักออกได้เป็นจำนวนเงินที่แน่นอน เช่น ค่ารับรอง ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ เป็นต้น

4) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่มีจำนวนมาก ส่งผลให้กระบวนการเก็บรวบรวมข้อมูลมีความซับซ้อนและยุ่งยากขึ้น ซึ่งต้นทุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลนี้อาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ

5) การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ส่งผลให้รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากมีรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมด้านกายภาพและด้านราคาเพิ่มขึ้น ทำให้งบกำไรขาดทุนแสดงยอดรายได้รวมเป็นรายการที่ไม่ใช่เงินสด เนื่องจากทั้งสองรายการนี้เป็นรายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และสุดท้ายจะกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่นายอดรายได้รวมเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนได้

6) การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ส่งผลให้ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากสินทรัพย์ที่ตัดเป็นต้นทุนขายนั้นบันทึกด้วย มูลค่ายุติธรรมซึ่งปกติจะมีมูลค่ามากกว่าราคาทุน ซึ่งจะกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่นำ ยอดต้นทุนขายเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนได้

7) ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กำหนดให้รับรู้กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดทันทีที่รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรครั้งแรก และทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวด อาจทำให้งบกำไรขาดทุนแสดงผลการดำเนินงานไม่ถูกต้องตามผลการดำเนินงานที่แท้จริง ซึ่งจะนำไปสู่การตัดสินใจผิดพลาดของผู้ใช้งบการเงิน

8) ธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ไม่มีระบบบัญชีและขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อให้ได้ข้อมูลเพียงพอต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หากประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อาจทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายเพื่อวางระบบบัญชีใหม่ซึ่งค่าใช้จ่ายในการวางระบบบัญชีนี้อาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ เนื่องจากส่วนมากธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ในประเทศไทยมีขนาดไม่ใหญ่นัก

4) แนวทางการบัญชีที่เหมาะสม

เนื่องจากการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในประเทศไทยมีปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม และปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ดังที่กล่าวในข้างต้น หากปัญหาดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไขให้หมดหรือเบาบางลงไป อาจจะเป็นอุปสรรคต่อการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในประเทศไทยเป็นอย่าง

มาก หากเป็นเช่นนั้นแนวทางการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ในประเทศไทยควรบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยราคาทุน ดังเช่นธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ปฏิบัติในปัจจุบัน (ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 4) เพื่อคุณภาพของงบการเงินในการสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และเพื่อให้งบการเงินสอดคล้องกับลักษณะเชิงคุณภาพในแม่บทการบัญชีด้วย

4.2.1 ฟาร์มไก่กระทง

1) วิเคราะห์ผลในรูปร้อยละ

1.1) ข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศชาย ร้อยละ 34.6 เป็นเพศหญิง ร้อยละ 65.4 มีระดับการศึกษาต่ำกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 7.7 ปริญญาตรี ร้อยละ 88.5 และปริญญาโท ร้อยละ 3.8 ประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีไก่เนื้อเป็นเวลาน้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 34.6 เป็นเวลา 5-10 ปี ร้อยละ 23.1 เป็นเวลา 11-15 ปี ร้อยละ 26.9 เป็นเวลา 16-20 ปี ร้อยละ 7.7 เป็นเวลา 21-25 ปี ร้อยละ 3.8 และเป็นเวลามากกว่า 25 ปี ร้อยละ 3.8 ตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี ร้อยละ 23.1 เป็นสมุหบัญชี ร้อยละ 46.2 เป็นพนักงานบัญชีอาวุโส ร้อยละ 3.8 เป็นพนักงานบัญชี ร้อยละ 19.2 และตำแหน่งอื่นๆ ได้แก่ ผู้ช่วยผู้จัดการแผนกบัญชี รองกรรมการผู้อำนวยการ ร้อยละ 7.7 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.7 ดังนี้

ตารางที่ 4.7 สรุปข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถามสำหรับฟาร์มไก่กระทง

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ		
ชาย	9	34.6
หญิง	17	65.4
รวม	26	100.0
2. ระดับการศึกษาด้านบัญชี		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	2	7.7
ปริญญาตรี	23	88.5
ปริญญาโท	1	3.8
รวม	26	100.0

ตารางที่ 4.7 สรุปข้อมูลผู้ตอบแบบสอบถามสำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
3. ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีไก่เนื้อ (ต่อ)		
น้อยกว่า 5 ปี	9	34.6
5-10 ปี	6	23.1
11-15 ปี	7	26.9
16-20 ปี	2	7.7
21-25 ปี	1	3.8
มากกว่า 25 ปี	1	3.8
รวม	26	100.0
4. ตำแหน่ง		
ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี	6	23.1
สมุหบัญชี	12	46.2
พนักงานบัญชีอาวุโส	1	3.8
พนักงานบัญชี	5	19.2
อื่นๆ	2	7.7
รวม	26	100.0

1.2) ข้อมูลทั่วไปของกิจการ

ประเภทกิจการเป็นบริษัท มหาชน จำกัด ร้อยละ 7.7 เป็นบริษัท จำกัด (เป็นเครือข่ายบริษัท มหาชน จำกัด) ร้อยละ 34.6 และเป็นบริษัทจำกัด (ไม่เป็นเครือข่ายบริษัท มหาชนจำกัด) ร้อยละ 57.7 มีระดับทุนจดทะเบียนจำนวน 1-5 ล้านบาท ร้อยละ 15.4 จำนวน 6-10 ล้าน ร้อยละ 7.7 จำนวน 11-50 ล้านบาท ร้อยละ 3.8 จำนวน 51-100 ล้านบาท ร้อยละ 7.7 และจำนวนมากกว่า 100 ล้านบาท ร้อยละ 65.4 มีมูลค่าสินทรัพย์ (ในส่วนของไก่เนื้อ) ปี 2545 จำนวน 1-5 ล้านบาท ร้อยละ 11.5 จำนวน 6-10 ล้านบาท ร้อยละ 3.8 จำนวน 11-50 ล้านบาท ร้อยละ 19.2 จำนวน 51-100 ล้านบาท ร้อยละ 19.2 และจำนวนมากกว่า 100 ล้านบาท ร้อยละ 46.2 มีมูลค่ายอดขาย (ในส่วนของไก่เนื้อ) ปี 2545 จำนวน 1-10 ล้านบาท ร้อยละ 7.7 จำนวน 11-20 ล้านบาท ร้อยละ 3.8 และจำนวนมากกว่า 40 ล้านบาท ร้อยละ 88.5 มีจำนวนไก่เนื้อในฟาร์มทั้งหมดน้อยกว่า 5,000 ตัวโดยประมาณ ร้อยละ 7.7 มากกว่า 17,000 ตัวโดยประมาณ ร้อยละ 92.3 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.8 ดังนี้

ตารางที่ 4.8 สรุปข้อมูลทั่วไปของกิจการฟาร์มไก่กระตัง

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. ประเภทกิจการ		
บริษัท มหาชน จำกัด	2	7.7
บริษัท จำกัด (เป็นเครือบริษัท มหาชน จำกัด)	9	34.6
บริษัท จำกัด (ไม่เป็นเครือบริษัท มหาชน จำกัด)	15	57.7
รวม	26	100.0
2. ทุนจดทะเบียนกิจการ		
1-5 ล้านบาท	4	15.4
6-10 ล้านบาท	2	7.7
11-50 ล้านบาท	1	3.8
51-100 ล้านบาท	2	7.7
มากกว่า 100 ล้านบาท	17	65.4
รวม	26	100.0
3. มูลค่าสินทรัพย์ปี 2545 (ส่วนของไก่เนื้อ)		
1-5 ล้านบาท	3	11.5
6-10 ล้านบาท	1	3.8
11-50 ล้านบาท	5	19.2
51-100 ล้านบาท	5	19.2
มากกว่า 100 ล้านบาท	12	46.2
รวม	26	100.0
4. มูลค่ายอดขายปี 2545 (ส่วนของไก่เนื้อ)		
1-10 ล้านบาท	2	7.7
11-20 ล้านบาท	1	3.8
มากกว่า 40 ล้านบาท	23	88.5
รวม	26	100.0
5. จำนวนไก่เนื้อในฟาร์มโดยประมาณ		
น้อยกว่า 5,000 ตัว	2	7.7
มากกว่า 17,000 ตัว	24	92.3
รวม	26	100.0

ตารางที่ 4.8 สรุปข้อมูลทั่วไปของกิจการฟาร์มไก่กระທ (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
6. การกำหนดราคาสินค้าพร้อมขาย		
โดยอ้างอิงกับราคาตลาด	23	88.5
โดยลูกค้าผู้สั่งซื้อสินค้า	8	30.8
โดยอ้างอิงกับหน่วยงานรัฐบาล	3	11.5
โดยผู้นำของธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อ	2	7.7
โดยพิจารณาจากต้นทุนของกิจการเป็นหลัก	3	11.5

1.3) การบัญชีที่ปฏิบัติในปัจจุบัน

กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อ วิธีบันทึกส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย ร้อยละ 76.9 และวิธีคิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดทันทีในงบกำไรขาดทุน ร้อยละ 23.1

วิธีนำค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อบันทึกส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขายสินทรัพย์นั้น โดยการบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ประกอบด้วย วัตถุประสงค์โดยตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ดังนี้

วัตถุประสงค์โดยตรง กิจการฟาร์มกระທ มีส่วนประกอบของรายการวัตถุประสงค์โดยตรง เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ อาหารไก่เนื้อ ร้อยละ 100 ยาวัคซีน และวิตามิน ร้อยละ 100 เคมีภัณฑ์ ร้อยละ 60 วัสดุสิ้นเปลือง ร้อยละ 56 และอื่นๆ ได้แก่ ค่าพันธุ์ไก่ ร้อยละ 35 โดยบันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานตามวิธี เบิกใช้ตามจำนวนจริงโดยใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน ร้อยละ 55 วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ร้อยละ 45

ค่าแรงงานทางตรง กิจการฟาร์มไก่กระທ มีส่วนประกอบรายการค่าแรงงานทางตรง เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม ร้อยละ 100 ค่าแรงงานสัตวบาล ร้อยละ 85 ค่าแรงหัวหน้าคุมคนงาน ร้อยละ 75 ค่าแรงงานสัตวแพทย์ ร้อยละ 60 และอื่นๆ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายการจับไก่ ร้อยละ 15 บันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานโดยใช้เวลาในบัตรลงเวลาทำงานเป็นเกณฑ์ ร้อยละ 95 และอื่นๆ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ร้อยละ 5

ค่าใช้จ่ายการผลิต กิจการฟาร์มกระທมีส่วนประกอบของรายการค่าใช้จ่ายการผลิต เรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ ค่าสาธารณูปโภค (เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา เป็นต้น) ร้อยละ 100 ค่าแรงงานทางอ้อม ร้อยละ 40 วัตถุประสงค์ทางอ้อม ร้อยละ 35 และอื่นๆ ร้อยละ 30 โดยบันทึกราคาทุนของส่วนประกอบรายการดังกล่าวเข้างานโดย

ใช้ตามจำนวนจริงที่ใช้แต่ละโรงเรียน ร้อยละ 70 ตามอัตราต่างๆ ที่กิจการกำหนดไว้ ร้อยละ 25 และอื่นๆ ร้อยละ 5

วิธีนำค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่เนื้อบันทึกในงบกำไรขาดทุนทันที
กิจการฟาร์มไก่กระตังมีค่าใช้จ่ายในการแสดงไก่เนื้อ และ
ค่าใช้จ่ายในโรงพักเรียงลำดับตามความถี่ของคำตอบที่เลือกดังนี้ ค่าลูกไก่เนื้อ ร้อยละ 100
ค่าอาหารไก่ ร้อยละ 100 ค่ายา วัคซีน และวิตามิน ร้อยละ 100 ค่าแรงงาน ร้อยละ 100
ค่าสาธารณูปโภค ร้อยละ 100 และอื่นๆ ได้แก่ วัสดุสิ้นเปลือง ค่าซ่อมบำรุง ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ร้อยละ 33.3 โดย ณ วันสิ้นงวดบัญชีกิจการตีมูลค่ากระตังโดยให้อัตราการกิน
และการใช้จ่ายที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ (ตามอายุไก่) อัตรากาการใช้แรงงาน และอัตรากาการปัน
ค่าใช้จ่ายการผลิต ร้อยละ 83.3 และวิธีอื่นๆ ร้อยละ 16.7

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในบัญชี
สินค้าคงเหลือ มีรายการวัตถุดิบที่ระบุว่า บันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะ
ได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 57.7 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือ
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 15.4 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุน
วิธีถัวเฉลี่ย หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 26.9 รายการเคมีภัณฑ์ อาหาร และ
ยา ระบุว่าบันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า
ร้อยละ 61.5 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่าง
ใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 11.5 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ย หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่าง
ใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 26.9 รายการงานระหว่างเลี้ยงไก่กระตัง ไม่มีมูลค่าของรายการนี้ในบัญชี
สินค้าคงเหลือ ร้อยละ 46.2 มีมูลค่ารายการนี้รวมอยู่ ร้อยละ 53.8 ระบุว่าบันทึกราคาทุนเข้าก่อน
ออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 46.1 ระบุว่า บันทึกราคาทุน
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 23.1 และอื่นๆ
ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ย หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 30.8 รายการ
สินค้าสำเร็จรูป (ไก่กระตังพร้อมขาย) ไม่มีมูลค่าของรายการนี้ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ร้อยละ 7.7 มี
มูลค่ารายการนี้รวมอยู่ ร้อยละ 92.3 โดยระบุว่า บันทึกราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน หรือมูลค่าสุทธิ
ที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 41.7 ระบุว่า บันทึกราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 25 และอื่นๆ ได้แก่บันทึกราคาทุนวิธี
ถัวเฉลี่ย หรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ร้อยละ 33.3 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.9 ดังนี้

ตารางที่ 4.9 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่กระทง

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. การบันทึกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงไก่		
ปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย	20	76.9
บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน	6	23.1
รวม	26	100.0
1.1 วิธีปันส่วนเข้าเป็นสินทรัพย์แล้วตัดเป็นต้นทุนขายเมื่อขาย		
ส่วนประกอบของรายการวัตถุดิบทางตรง		
อาหารไก่เนื้อ	20	100.0
ยา วัคซีน และวิตามิน	20	100.0
วัสดุสิ้นเปลือง	11	56
เคมีภัณฑ์	12	60
อื่นๆ	7	35
บันทึกราคาทุนของวัตถุดิบทางตรงเข้างานตามวิธี		
วิธีเข้าก่อนออกก่อน	11	55
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	9	45
ส่วนประกอบของรายการค่าแรงงานทางตรง		
ค่าแรงงานคนงานในฟาร์ม	20	100
ค่าแรงหัวหน้าคุมคนงาน	15	75
ค่าแรงงานสัตวแพทย์	12	60
ค่าแรงงานสัตวบาล	17	85
อื่นๆ	3	15
บันทึกราคาทุนของค่าแรงงานทางตรงเข้างานตามวิธี		
ตามเวลาในบัตรลงเวลาทำงาน	19	95
วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	1	5
รวม	20	100.0

ตารางที่ 4.9 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ส่วนประกอบของรายการค่าใช้จ่ายการผลิต		
วัตถุดิบทางอ้อม	7	35
ค่าแรงงานทางอ้อม	8	40
ค่าสาธารณูปโภค	20	100
อื่นๆ	6	30
บันทึกราคาทุนของค่าใช้จ่ายการผลิตเข้างานตามวิธี		
ตามที่ใช้จริงแต่ละโรงเรือน (เล้า)	14	70
ตามอัตราต่างๆ ที่กำหนดไว้	5	25
อื่นๆ	1	5
รวม	20	100.0
1.2 วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน		
ประเภทค่าใช้จ่ายการผลิตเลี้ยงไก่		
ค่าลูกไก่พันธุ์	6	100
ค่าอาหารไก่	6	100
ค่ายา วัคซีน และวิตามิน	6	100
ค่าแรงงาน	6	100
ค่าสาธารณูปโภค	6	100
อื่นๆ	2	33.3
วิธีตีมูลค่า "ไก่ปุ๋ยพันธุ์หรือไก่พ่อแม่พันธุ์" ณ วันสิ้นงวด		
วิธีอัตราการกินและการใช้ยาที่กำหนดโดยสัตวแพทย์ อัตราการใช้แรงงานและอัตราการบันทึกค่าใช้จ่ายการผลิต	5	83.3
วิธีอื่นๆ	1	16.7
รวม	6	100.0

ตารางที่ 4.9 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่กระตัง
(ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
7. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในบัญชี สินค้าคงเหลือ		
วัตถุประสงค์		
ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	15	57.7
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	4	15.4
อื่นๆ	7	26.9
รวม	26	100.0
เคมีภัณฑ์ อาหาร และยา		
ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	16	61.5
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	3	11.5
อื่นๆ	7	26.9
รวม	26	100.0
งานระหว่างเลี้ยงไก่กระตัง		
มี	14	53.9
ไม่มี	12	46.1
รวม	26	100.0
มีสินค้าสำเร็จรูปในบัญชีสินค้าคงเหลือ โดยระบุว่า		
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ อย่างไรจะต่ำกว่า	6	42.9
อื่นๆ	8	57.1
รวม	14	100.0

ตารางที่ 4.9 สรุปรายละเอียดการบัญชีที่กิจการปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
สินค้าคงเหลือ (ไก่กระทงพร้อมขาย)		
มี	24	92.3
ไม่มี	2	7.7
รวม	26	100.0
มีสินค้าสำเร็จรูปในบัญชีสินค้าคงเหลือ โดยระบุว่า		
ราคาทุนวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่		
อย่างไรจะต่ำกว่า	10	41.7
ราคาทุนวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่		
อย่างไรจะต่ำกว่า	6	25
อื่นๆ	8	33.3
รวม	24	100.0

1.3) (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร

ผู้ตอบแบบสอบถามทราบว่าจะมีการนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้ในประเทศไทย ร้อยละ 50 และผู้ตอบแบบสอบถามเข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรทั้งหมดเป็นอย่างดี ร้อยละ 69.2 ไม่เข้าใจบางส่วน ร้อยละ 15.4 และไม่เข้าใจทั้งหมดร้อยละ 15.4

กิจการฟาร์มไก่กระทงสามารถวัดมูลค่า ยุติธรรมของงานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง ณ วันรับรู้ครั้งแรก ได้อย่างน่าเชื่อถือร้อยละ 65.4 โดยเลือกใช้วิธีราคาตลาดในปัจจุบันร้อยละ 47.1 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 30.8 วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 23.5 วิธีราคาตลาดล่าสุดร้อยละ 17.6 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ร้อยละ 11.8 และอื่นๆ ร้อยละ 5.9 รายงานงานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง ณ วันสิ้นสุดสามารถวัดมูลค่า ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ร้อยละ 65.4 โดยเลือกใช้วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 41.2 ราคาตลาดในปัจจุบัน ร้อยละ 35.3 วิธีราคาเทียบเคียงร้อยละ 17.6 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิร้อยละ 17.6 วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 5.9 และอื่นๆ ร้อยละ 5.9 รายการไก่กระทงพร้อมขายสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือร้อยละ 84.6 โดยเลือกใช้วิธีราคาตลาดในปัจจุบัน ร้อยละ 86.4 วิธีราคาตลาดล่าสุด ร้อยละ 18.2 วิธีราคาเทียบเคียง ร้อยละ 18.2 วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ร้อยละ 9.1 และวิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน ร้อยละ 4.5

กิจการฟาร์มไก่กระตังสามารถเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีสินทรัพย์ชีวภาพสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ สามารถเปิดเผยยอดรวมรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรกได้ ร้อยละ 19.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 80.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 23.8 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 47.6 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 33.3 สามารถเปิดเผยยอดรวมการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 11.5 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 88.5 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 30.4 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 43.5 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 30.4 สามารถเปิดเผยสินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม คือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและกลุ่มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยวได้ ร้อยละ 19.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 80.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 23.8 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 14.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 61.9 สามารถเปิดเผยลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มได้ ร้อยละ 19.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 80.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 23.8 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 47.6 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 28.6 สามารถเปิดเผยการวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันสิ้นงวด และปริมาณผลผลิตสำหรับงวดได้ ร้อยละ 7.7 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 92.3 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 20.8 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 50 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 29.2 สามารถเปิดเผยสมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม แต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยวได้ ร้อยละ 42.3 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 57.7 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 53.3 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 6.7 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 40 สามารถเปิดเผยการแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีของ สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวดได้ ร้อยละ 19.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 80.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 14.3 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 57.1 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 28.6 สามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาวะผูกพันในสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 38.5 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 61.5 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 31.2 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 6.3 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 62.5

กิจการฟาร์มไก่กระตังสามารถเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในกรณีสินทรัพย์ชีวภาพไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้านราคาต้นทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่ากิจการสามารถเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 46.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 53.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 28.6 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 7.1 และรักษา

ความลับธุรกิจ ร้อยละ 64.3 สามารถเปิดเผยสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
 ถือได้ ร้อยละ 53.8 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 46.2 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 66.7
 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 16.7 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 16.7 สามารถเปิดเผยวิธีการ
 คิดค่าเสื่อมราคาได้ ร้อยละ 69.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 30.8 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ
 62.5 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 12.5 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 25 สามารถเปิดเผย
 อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคาได้ ร้อยละ 69.2 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 30.8
 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 62.5 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 12.5 และรักษาความลับธุรกิจ
 ร้อยละ 25 สามารถเปิดเผยราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมถึง ขาดทุนจากการด้อยค่า) ณ
 วันต้นงวดและปลายงวดได้ ร้อยละ 65.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 34.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล
 ร้อยละ 66.7 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 11.1 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 22.2 และหาก
 เมื่อใดที่กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือสำหรับสินทรัพย์
 ชีวภาพซึ่งเคยวัดด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการสามารถ
 เปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพได้ ร้อยละ 38.5 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 61.5
 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 31.3 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 12.5 และรักษาความลับธุรกิจ
 ร้อยละ 56.2 สามารถเปิดเผยสาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือได้ ร้อยละ
 53.8 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 46.2 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ 66.6 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน
 ร้อยละ 16.7 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 16.7 สามารถเปิดเผยผลกระทบจากการ
 เปลี่ยนแปลงได้ ร้อยละ 65.4 ไม่สามารถเปิดเผยได้ ร้อยละ 34.6 เนื่องจาก ไม่มีข้อมูล ร้อยละ
 44.4 ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน ร้อยละ 22.2 และรักษาความลับธุรกิจ ร้อยละ 33.3

ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ กิจการไม่
 สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้ ร้อยละ 69.2 กิจการไม่
 สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงของราคาของไก่เป็นตัวเงินได้ ร้อยละ 53.8 กิจการไม่สามารถวัด
 มูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่แกว่งตัวมาก ร้อยละ 84.6 กิจการไม่ทราบ
 ว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ ร้อยละ 65.4 ปัญหาด้านการกำหนดราคาโอน
 สินค้าหากกิจการทำธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อที่ครบวงจรอาจจะกำหนดเกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ ร้อย
 ละ 61.5 และปัญหาด้านการหามูลค่ายุติธรรมของไก่ที่ยังไม่พร้อมขายซึ่งไม่สามารถหาได้ ร้อยละ
 73.1

ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ทำให้รายได้รวมใน
 งบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เพราะมีรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหัก
 ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ร้อยละ 38.5 ทำให้ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป
 เพราะสินทรัพย์ที่ตัดเป็นต้นทุนขายนั้นบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งปกติมักจะมากกว่าการบันทึก

ด้วยราคาทุน ร้อยละ 34.6 มีการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดทันทีที่มีการรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวด ร้อยละ 46.2 การเปิดเผยข้อมูลที่มาก และมีความยุ่งยากในการจัดเก็บข้อมูลเพื่อแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งต้นทุนในการเก็บข้อมูลอาจจะไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ ร้อยละ 69.2 การไม่เข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนอของงบการเงินผิดพลาด ร้อยละ 84.6 ปัญหาความขัดแย้งกับหลักของกรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้กิจการต้องทำบัญชี 2 ฉบับ คือทางบัญชี และทางภาษี ซึ่งเกิดความยุ่งยากและค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น ร้อยละ 80.8 ระบบบัญชีของกิจการที่ไม่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ร้อยละ 38.5 และอื่นๆ ร้อยละ 3.8

กิจการฟาร์มไก่กระທงเห็นด้วยกับการมีหน่วยงานราชการประกาศราคาไก่เนื้อในแต่ละช่วงอายุมารับกระบวนการวัดมูลค่ายุติธรรม ร้อยละ 73.1 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปี ร้อยละ 38.5 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรเริ่มใช้ในปี 2547 ร้อยละ 11.5 ก่อน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรจะนำมาใช้ ควรมีการจัดอบรมให้แก่ นักบัญชีโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบ ร้อยละ 88.5 ดังรายละเอียดตารางที่ 4.10 ดังนี้

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระທง

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
1. ทราบถึงการนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้		
ทราบ	13	50
ไม่ทราบ	13	50
รวม	26	100.0
ระดับความเข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร		
เข้าใจทั้งหมด	9	69.2
เข้าใจบางส่วน	2	15.4
ไม่เข้าใจทั้งหมด	2	15.4
รวม	13	100.0

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
2. ความสามารถในการวัดมูลค่ายุติธรรม		
งานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง ณ วันรับรู้ครั้งแรก		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	17	65.4
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	9	34.6
รวม	26	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	8	47.1
วิธีราคาตลาดล่าสุด	3	17.6
วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน	4	23.5
วิธีราคาเทียบเคียง	8	30.8
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	2	11.8
วิธีอื่นๆ	1	5.9
งานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง ณ วันสิ้นสุด		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	17	65.4
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	9	34.6
รวม	26	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	6	35.3
วิธีราคาตลาดล่าสุด	7	41.2
วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน	1	5.9
วิธีราคาเทียบเคียง	3	17.6
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	3	17.6
วิธีอื่นๆ	1	5.9

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ไก่กระทงพร้อมขาย		
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	22	84.6
ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ	4	15.4
รวม	26	100.0
สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยใช้วิธี		
วิธีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง	19	86.4
วิธีราคาตลาดล่าสุด	4	18.2
วิธีราคาตลาดของไก่พันธุ์อื่นที่คล้ายกัน	1	4.5
วิธีราคาเทียบเคียง	4	18.2
วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ	2	9.1
3. การเปิดเผยข้อมูลกรณีสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือน้อยหรือขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก		
เปิดเผยได้	5	19.2
เปิดเผยไม่ได้	21	80.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	23.8
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	10	47.6
รักษาความลับธุรกิจ	7	33.3
ยอดรวมการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	3	11.5
เปิดเผยไม่ได้	23	88.5
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	7	30.4
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	10	43.5
รักษาความลับธุรกิจ	7	30.4

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
สินทรัพย์ชีวภาพในรูปจำนวนหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม คือแยกเป็นกลุ่มที่พร้อมเก็บเกี่ยวและกลุ่มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	5	19.2
เปิดเผยไม่ได้	21	80.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	23.8
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	3	14.3
รักษาความลับธุรกิจ	13	61.9
ลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม		
เปิดเผยได้	2	19.2
เปิดเผยไม่ได้	21	80.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	23.8
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	10	47.6
รักษาความลับธุรกิจ	6	28.6
การวัดค่าที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ณ วันปลายงวด และปริมาณผลผลิตสำหรับงวด		
เปิดเผยได้	2	7.7
เปิดเผยไม่ได้	24	92.3
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	20.8
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	12	50
รักษาความลับธุรกิจ	7	29.2

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
สมมติฐานที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ละกลุ่ม แต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว		
เปิดเผยได้	11	42.3
เปิดเผยไม่ได้	15	57.7
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	8	53.3
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	6.7
รักษาความลับธุรกิจ	6	40
การแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตาม บัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวด		
เปิดเผยได้	5	19.2
เปิดเผยไม่ได้	21	80.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	3	14.3
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	12	57.1
รักษาความลับธุรกิจ	6	28.6
รายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดด้านกรรมสิทธิ์ และภาวะผูกพันใน สินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	10	38.5
เปิดเผยไม่ได้	16	61.5
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	31.2
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	6.3
รักษาความลับธุรกิจ	10	62.5

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
4. การเปิดเผยข้อมูลกรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
ณ วันปลายงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพดังนี้		
รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	12	46.2
เปิดเผยไม่ได้	14	53.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	4	28.6
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	7.1
รักษาความลับธุรกิจ	9	64.3
สาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ		
เปิดเผยได้	14	53.8
เปิดเผยไม่ได้	12	46.2
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	8	66.7
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	16.7
รักษาความลับธุรกิจ	2	16.7
วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา		
เปิดเผยได้	18	69.2
เปิดเผยไม่ได้	8	30.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	62.5
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	12.5
รักษาความลับธุรกิจ	2	25

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระตัง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา		
เปิดเผยได้	18	69.2
เปิดเผยไม่ได้	8	30.8
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	62.5
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	12.5
รักษาความลับธุรกิจ	2	25
ราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อสะสมการด้อยค่า		
ณ วันต้นงวดและปลายงวด		
เปิดเผยได้	17	65.4
เปิดเผยไม่ได้	9	34.6
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	6	66.7
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	1	11.1
รักษาความลับธุรกิจ	2	22.2
ในงวดบัญชีปัจจุบันที่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการ		
ต้องเปิดเผยข้อมูล ดังนี้		
รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
เปิดเผยได้	10	38.5
เปิดเผยไม่ได้	16	61.5
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	5	31.3
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	12.5
รักษาความลับธุรกิจ	9	56.2

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระตัง (ต่อ)

จำนวน	ร้อยละ	
สาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ		
เปิดเผยได้	14	53.8
เปิดเผยไม่ได้	12	46.2
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	8	66.7
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	16.7
รักษาความลับธุรกิจ	2	16.7
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง		
เปิดเผยได้	17	65.4
เปิดเผยไม่ได้	9	34.6
รวม	26	100.0
เปิดเผยไม่ได้เนื่องจาก		
ไม่มีข้อมูล	4	44.4
ประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุน	2	22.2
รักษาความลับธุรกิจ	3	33.3
5. ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและของผลิตผลทางการเกษตร		
กิจการไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่เป็นตัวเงินได้	18	69.2
กิจการไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางราคาของไก่เป็นตัวเงินได้	14	53.8
กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาของไก่แกว่งตัวมาก	22	84.6
กิจการไม่ทราบว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ	17	65.4
ปัญหาด้านการกำหนดราคาออนไลน์ค้าหากการทำธุรกิจฟาร์มไก่เนื้อที่ครบวงจรอาจจะเกิดประโยชน์แก่กลุ่มกิจการ	16	61.5

ตารางที่ 4.10 มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร สำหรับฟาร์มไก่กระทง (ต่อ)

รายการ	จำนวน	ร้อยละ
ปัญหาด้านการหามูลค่ายุติธรรมของไก่ที่ยังไม่พร้อมขายซึ่งไม่สามารถหาได้	19	73.1
6. ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน		
รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป	10	38.5
ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป	9	34.6
รับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายสำหรับงวดทันทีในงบกำไรขาดทุน	12	46.2
การเปิดเผยข้อมูลที่มาก และมีความยุ่งยากในการจัดเก็บ	18	69.2
การไม่เข้าใจ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาด	22	84.6
ต้องทำบัญชี 2 ชุดคือทางบัญชี และทางภาษี เนื่องจากเกิดความขัดแย้งกับหลักกรรมสรรพากรที่ไม่ให้ทำอะไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง		
เป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	21	80.8
ระบบบัญชีของกิจการที่ไม่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร	10	38.5
7. ข้อเสนอแนะ		
ควรมีหน่วยงานราชการประกาศราคาไก่ในแต่ละช่วงอายุมารองรับการวัดมูลค่ายุติธรรม	19	73.1
(ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรใช้กับสินค้าทางการเกษตรที่มีวงจรชีวิตมากกว่า 1 ปี	10	38.5
(ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรควรเริ่มใช้ในปี 2547	3	11.5
ควรมีการจัดอบรมก่อนนำ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมาใช้	23	88.5

2) ทดสอบผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่

การทดสอบผลต่างระหว่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ ใช้คำถามที่ถามผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับความเห็นในการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนเปรียบเทียบกับกรบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจะทดสอบสมมติฐานดังนี้

H_0 : ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่กระทง เห็นว่าการบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจน้อยกว่าหรือเท่ากับการบันทึกบัญชีด้วย มูลค่ายุติธรรม

สินทรัพย์ชีวภาพของฟาร์มไก่กระทง หมายถึง งานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง ไก่กระทงพร้อมขาย โดยจะทดสอบสมมติฐานเรียงตามลำดับดังนี้

งานระหว่างเลี้ยงไก่กระทง เมื่อใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ (t-Test paired) ซึ่งได้ค่า t คำนวณเท่ากับ 6.330 และ t ตารางที่ระดับความเชื่อมั่น 0.95 และ องศาอิสระ 25 เท่ากับ 1.71 ทำให้ค่า t คำนวณมากกว่าค่า t ตารางหรืออาจกล่าวได้ว่า ค่า t คำนวณตกอยู่ในพื้นที่แรงเงาใต้โค้ง ผลคือปฏิเสธ H_0 หมายความว่า ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่กระทง เห็นว่าการบันทึกงานระหว่างเลี้ยงไก่กระทงด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากกว่าการบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ไก่กระทงพร้อมขาย เมื่อใช้การทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ (t-Test paired) ซึ่งได้ค่า t คำนวณเท่ากับ 3.482 และ t ตารางที่ระดับความเชื่อมั่น 0.95 และ องศาอิสระ 26 เท่ากับ 1.71 ทำให้ค่า t คำนวณมากกว่าค่า t ตารางหรืออาจกล่าวได้ว่า ค่า t คำนวณตกอยู่ในพื้นที่แรงเงาใต้โค้ง ผลคือปฏิเสธ H_0 หมายความว่า ผู้ทำบัญชีของธุรกิจฟาร์มไก่กระทง เห็นว่าการบันทึกไก่กระทงพร้อมขายด้วยราคาทุน ทำให้งบการเงินสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมากกว่าการบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.05

3) สรุปปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41)

ดังการอธิบายร้อยละและการทดสอบผลต่างค่าเฉลี่ย 2 ประชากรแบบจับคู่ข้างต้น จะพบว่าปัญหาในแต่ละด้านต่อไปนี้ ดังนี้

ปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม โดยเรียงลำดับความสำคัญของปัญหาได้ดังนี้

1) จากการสำรวจความสามารถในการวัดมูลค่ายุติธรรมปรากฏว่าสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือมากกว่าร้อยละ 50 โดยส่วนมากจะวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีราคาตลาดในปัจจุบัน และวิธีตลาดล่าสุด ซึ่งราคาที่ได้จาก 2 วิธีนี้โดยจากการประกาศราคาของหน่วยงานต่างๆ สำหรับลูกไก่กระทง และไก่กระทงโตเต็มที่พร้อมขาย เท่านั้น แต่ในช่วง

ระหว่างการเติบโตของไก่อะทงไม่มีการกำหนดราคาไว้โดยหน่วยงานใด ซึ่งหากนำมาตราฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) มาประยุกต์อาจต้องเลือกใช้วิธีการกำหนด มูลค่ายุติธรรมอื่นๆ ได้แก่ วิธีราคาของไก่ (ไซ) พันธุ์อื่นที่คล้ายกันหลังปรับความแตกต่างแล้ว วิธีราคาเทียบเคียง และวิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิ ซึ่งแต่ละวิธีเป็นวิธีที่ไม่มีหลักเกณฑ์การคำนวณเป็นลายลักษณ์อักษรและน่าเชื่อถือกำหนดไว้แต่อย่างใด ซึ่งแต่ละกิจการอาจกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณของแต่ละวิธีข้างต้นขึ้น ทำให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ของแต่ละกิจการ ไม่ได้มาจากรากฐานการคำนวณเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถนำงบการเงินระหว่างกิจการมาเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งขัดกับลักษณะเชิงคุณภาพที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี

2) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือในกรณีที่ราคาไก่แกว่งตัวมาก เนื่องจากราคาของไก่อะทงมีความผันผวนอยู่บ่อยครั้ง หากกรณีนี้เกิดขึ้นในช่วงเวลาปิดบัญชีสิ้นงวดของกิจการ ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรที่แสดง ณ วันที่ในงบการเงินไม่สามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของไก่อะทงเปลี่ยนไปแล้วจากมูลค่าที่รายงานในงบการเงิน เหตุมาจากการผันผวนของราคาไก่อะทงนั่นเอง

3) ผู้ทำไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของไก่อะทงที่ยังไม่พร้อมขายได้ เนื่องจากในปัจจุบันมีการประกาศราคาของไก่อะทงที่พร้อมขายแล้วเท่านั้น แต่สำหรับไก่ที่ยังไม่พร้อมขายคือระหว่างการเจริญเติบโตนั้นยังไม่มีหน่วยงานใดประกาศราคาออกมา เนื่องจากมีเหตุผลว่าไก่อะทงเหล่านั้นไม่มีกิจการใดซื้อและขาย ตามหลักเศรษฐศาสตร์ เมื่อไม่มีความต้องการซื้อ (Demand) ของผู้ซื้อ และความต้องการขาย (Supply) ของผู้ขาย ราคาของสินค้าชิ้นนี้จะไม่ปรากฏในตลาด

4) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของไก่อะทงเป็นตัวเงินได้ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพคือการวัดการเจริญเติบโตของไก่อะทงว่าเป็นจำนวนเงินเท่าใด ซึ่งในปัจจุบันไม่เคยมีหน่วยงานใดทำมาก่อน ดังนั้นจึงไม่สามารถหาความเปลี่ยนแปลงทางกายภาพได้ ถึงแม้ว่าจะสามารถหาได้ก็ไม่ทราบถึงความน่าเชื่อถือของมูลค่าที่ หามาได้นั้น ว่ามีความน่าเชื่อถือเพียงพอต่อการนำเสนอในงบการเงินได้

5) ผู้ทำบัญชีไม่ทราบว่ามูลค่ายุติธรรมใดเป็นมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ เนื่องจากในปัจจุบันมีการบันทึกบัญชีโดยใช้ราคาทุนเป็นหลัก แต่หากจะนำมาตราฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) มาใช้โดยต้องบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งเป็นเรื่องที่ใหม่สำหรับนักบัญชี และเนื่องจากนักบัญชีไม่ทราบถึงวิธีการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมในแต่ละวิธี ทำให้ไม่ทราบว่าวิธีใดที่ให้มูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือเพียงพอต่อการนำเสนอในงบการเงิน

6) ในกลุ่มกิจการที่ทำธุรกิจฟาร์มไก่ครบวงจรอาจจะถือเอาการบันทึกบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมเป็นโอกาสในการกำหนดราคาโอนในกิจการในเครือเพื่อตกแต่งงบการเงินให้เป็นไปตามที่ผู้บริหารต้องการ โดยไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าราคาโอนนั้นเป็นราคาที่เป็นไปตามความตั้งใจของผู้บริหาร เนื่องจากวิธีในการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมแต่ละวิธี ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณไว้แต่อย่างใด

7) ผู้ทำบัญชีไม่สามารถพิสูจน์ความเปลี่ยนแปลงทางราคาของไก่กระทงเป็นตัวเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากการคำนวณการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาเป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อนมาก และใน (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร มีคำอธิบายอย่างคร่าวๆ เท่านั้นอาจทำให้ผู้ทำบัญชีไม่เข้าใจและคำนวณผลต่างด้านราคาผิดพลาดได้

ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยเรียงลำดับความสำคัญของปัญหาได้ดังนี้

1) ผู้ทำบัญชีในธุรกิจฟาร์มไก่กระทงในประเทศไทย ไม่พบประโยชน์จากการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมว่าจะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้มากกว่าการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยราคาทุนดังที่ปฏิบัติในปัจจุบัน ซึ่งจากการที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นถึงประโยชน์ที่สะท้อนมาสู่งบการเงินจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) อาจทำให้เกิดแนวคิดที่ต่อต้านการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในประเทศไทยจากกลุ่มผู้ทำบัญชีในธุรกิจฟาร์มไก่กระทงได้

ในปัจจุบันมีมาตรฐานการบัญชีไทยหลายฉบับกำหนดให้รายการทางบัญชีบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ (TAS#31) ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (TAS#32) ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (TAS#36) ฉบับที่ 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน (TAS#40) เป็นต้นโดยมีวัตถุประสงค์ให้รายการทางบัญชีนั้นมีมูลค่าที่สะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงที่กิจการจะได้รับ ซึ่งก็มีความเหมาะสม หากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่มีความผันผวนทางด้านราคาเท่ากับสินค้าทางการเกษตรที่ราคาจะมีความผันผวนอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นแนวความคิดที่จะให้สินค้าทางการเกษตรบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงไม่มีความเหมาะสมสำหรับประเทศไทย

2) ผู้ทำบัญชีไม่เข้าใจมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) หรือ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร ส่งผลให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินผิดพลาด ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานที่ออกมาตรฐานการบัญชีไทย

3) เกิดความขัดแย้งกับหลักของกรมสรรพากรที่ไม่ให้กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเป็นรายได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้กิจการต้องทำบัญชี 2 ฉบับ คือ ทางบัญชี

และทางภาษี ซึ่งอาจจะเกิดความยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากหากทำบัญชีฉบับเดียวคือฉบับทางบัญชีจะยากสำหรับการปรับกำไร (ขาดทุน) สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร (ขาดทุน) สุทธิทางภาษี เพราะราคาของไก่เนื้อไม่มีความแน่นอนตายเหมือนกับรายการอื่นๆ ที่สามารถบวกกลับหรือหักออกได้เป็นจำนวนเงินที่แน่นอน เช่น ค่ารับรอง เป็นต้น จะส่งผลให้กรมสรรพากรได้รับภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้องตรงตามความเป็นจริง

4) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่มีจำนวนมากส่งผลให้กระบวนการเก็บรวบรวมข้อมูลมีความซับซ้อนและยุ่งยากมากขึ้น ซึ่งต้นทุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลนี้ไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ

5) ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กำหนดให้รับรู้กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดทันทีที่รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรครั้งแรก และทันทีที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงไป ณ วันสิ้นงวด อาจทำให้งบกำไรขาดทุนแสดงผลการดำเนินงานไม่ถูกต้องตามผลการดำเนินงานที่แท้จริง ซึ่งจะนำไปสู่การตัดสินใจผิดพลาดของผู้ใช้งบการเงิน

6) การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ส่งผลให้รายได้รวมในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากมีรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมด้านกายภาพและด้านราคาเพิ่มขึ้น ทำให้งบกำไรขาดทุนแสดงยอดรายได้รวมเป็นรายการที่ไม่ใช่เงินสด เนื่องจากทั้งสองรายการนี้เป็นรายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และสุดท้ายจะกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่น่ายอดรายได้รวมเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนได้

7) ธุรกิจฟาร์มไก่กระทงไม่มีระบบบัญชีและขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อมูลเพียงพอต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หากประยุกต์มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อาจทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายเพื่อวางระบบบัญชีใหม่ซึ่งค่าใช้จ่ายในการวางระบบบัญชีนี้อาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ เนื่องจากส่วนมากธุรกิจฟาร์มไก่กระทงในประเทศไทยมีขนาดไม่ใหญ่นัก

8) การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ส่งผลให้ต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนสูงเกินไป เนื่องจากสินทรัพย์ที่ตัดเป็นต้นทุนขายนั้น บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งปกติจะมีมูลค่ามากกว่าราคาทุน ซึ่งจะกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่น่ายอดต้นทุนขายเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนได้

4) แนวทางการบัญชีที่เหมาะสม

เนื่องจากการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในประเทศไทยมีปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม ปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ดังที่กล่าวในข้างต้น หากปัญหาดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไขให้หมดหรือเบาบางลงไป อาจจะเป็นอุปสรรคต่อการประยุกต์มาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) ในประเทศไทยเป็นอย่างมาก หากเป็นเช่นนั้นแนวทางการบัญชีที่เหมาะสมกับธุรกิจฟาร์มไก่กระทงในประเทศไทยควรบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยราคาทุน ดังเช่นธุรกิจฟาร์มไก่กระทงปฏิบัติในปัจจุบัน (ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 4) เพื่อคุณภาพของงบการเงินในการสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และเพื่อให้งบการเงินสอดคล้องกับลักษณะเชิงคุณภาพในแม่บทการบัญชีด้วย

4.3 เปรียบเทียบปัญหาของธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์และธุรกิจฟาร์มไก่กระทง

ปัญหาการประยุกต์การบัญชีสำหรับการเกษตร (IAS 41) กับธุรกิจฟาร์มไก่พันธุ์ และธุรกิจฟาร์มไก่กระทงในด้านการวัดมูลค่ายุติธรรม และด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงิน มีลักษณะปัญหาที่คล้ายกัน หากแต่จะต่างกันเล็กน้อยที่ลำดับความสำคัญของปัญหาเท่านั้น ซึ่งปัญหาด้านการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สำคัญที่สุดของฟาร์มทั้งสองประเภทคือ การไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของไก่และไข่ที่อยู่ระหว่างการเลี้ยงและฟัก ด้วยวิธีราคาตลาดปัจจุบันได้ เนื่องจากไม่เคยมีหน่วยงานทั้งภาครัฐและภาคเอกชนประกาศราคาออกมา และไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวได้ด้วยวิธีราคาตลาดล่าสุด ราคาเทียบเคียง ราคาสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันหลังปรับความแตกต่าง และวิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิได้ เนื่องจากไม่มีหลักการคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่เป็นลายลักษณ์อักษร ที่กำหนดไว้โดยผู้เชี่ยวชาญแต่อย่างใด ส่วนปัญหาด้านการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่สำคัญที่สุดของฟาร์มทั้งสองประเภทคือ ผู้มีหน้าที่ทำบัญชีไม่เห็นถึงประโยชน์ที่จะสะท้อนออกมาจากงบการเงิน หากบันทึกสินทรัพย์ชีวภาพ (ไก่พันธุ์ระหว่างเลี้ยง ไก่กระทงระหว่างเลี้ยง ไข่เชื้อระหว่างฟัก ลูกไก่พร้อมขาย และไก่กระทงพร้อมขาย) ด้วยมูลค่ายุติธรรม

ส่วนต่อไปคือบทที่ 5 จะกล่าวถึงสรุปผลการวิจัย ข้อเสนอแนะ และแนวทางการวิจัยในอนาคต