

# การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี:

## กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41

### การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

ลภินี ทัศนพงศากุล

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

# บท

**คำย่อ:** ผลจากการเติบโตของธุรกิจข้ามชาติ การค้า การลงทุน การเงิน การทำธุรกิจแบบไร้พรมแดน ทำให้เกิดความต้องการข้อมูลทางการบัญชีที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้ในการตัดสินใจต่างๆ ซึ่งทำให้เกิดกระแสความต้องการมาตรฐานการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับ และเป็นกลางเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเตรียมข้อมูลทางการบัญชีและการเงินที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ เพื่อให้แต่ละประเทศโดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาที่ไม่มีทรัพยากรเพียงพอในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของตนเอง ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards) จะได้รับการยอมรับในระดับสากลว่ามีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่เป็นกลาง ซึ่งมีความเหมาะสมกว่าที่จะนำมาตรฐานการบัญชีของประเทศใดประเทศหนึ่งมาใช้ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจึงถูกให้ความสำคัญมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงศวรรษนี้ งานวิจัยนี้ศึกษาว่าจริงหรือไม่ที่ว่าการลอบบี้เกิดขึ้นในระหว่างขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ หากมีการลอบบี้เกิดขึ้นจริงแล้วขึ้นอย่างไรโดยคนกลุ่มใด แล้วผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจะมีผลหรือไม่ต่อความเหมาะสมและความสามารถในการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไปใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศกำลังพัฒนา โดยงานวิจัยนี้ใช้กรณีศึกษาของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม เนื่องจากประเทศไทยมีนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงมีประโยชน์ที่จะทำการศึกษขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น มีขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานอย่างไร รวมถึงศึกษาบทบาทการมีส่วนร่วมของประเทศต่างๆ หรือหน่วยงานอื่นๆ ในการกำหนดมาตรฐานเพื่อประเมินความเหมาะสมของมาตรฐานต่อประเทศต่างๆ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาซึ่งประเทศเหล่านี้ส่วนใหญ่ไม่มีทรัพยากรทั้งด้านกำลังคนและเวลาเพียงพอที่จะพัฒนามาตรฐานการบัญชีของตัวเอง ดังนั้นจึงเลือกที่จะกำหนดมาตรฐานการบัญชีโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศคล้ายคลึงกับของประเทศไทย

วารสารวิชาชีพบัญชี  
ปีที่ 1 ฉบับที่ 2  
(ตุลาคม 2548)  
หน้า 18-31

งานวิจัยฉบับนี้เริ่มศึกษาตั้งแต่ ริเริ่มโครงการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 จนกระทั่งถึงการได้ข้อสรุปและประกาศใช้ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ซึ่งการที่จะถือเป็นมาตรฐานฉบับนี้ใช้เวลานานถึงเกือบ 7 ปี โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลทุกข้อมูและการสัมภาษณ์ ซึ่งข้อมูลส่วนใหญ่หาได้จากเว็บไซต์ ของ International Accounting Standard Board (IASB) วารสารทางวิชาการที่ตีพิมพ์ในต่างประเทศ และเอกสารเผยแพร่อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

## บทนำ

ผลจากการเติบโตของการค้าระหว่างประเทศ ธุรกิจไร้พรมแดน การลงทุนระหว่างประเทศ ทำให้เกิดความ ต้องการมาตรฐานทางการบัญชีระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น เพิ่มความสำคัญมากยิ่งขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีหน่วยงานทางวิชาชีพการบัญชีหรือสมาคมนักบัญชีของแต่ละประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากประเทศกำลังพัฒนา (Chamisa, 2000) มาสนับสนุนการใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศอย่างจริงจัง อย่างไรก็ตามก็ยังมีประเด็นคำถามที่น่าสนใจเกี่ยวกับความเหมาะสมของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศต่อประเทศเหล่านี้ (Samuels and Oliga, 1982; Larson, 1993) โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างมากในเรื่องของการมีส่วนร่วมในการกำหนดมาตรฐานขอ ประเทศที่กำลังพัฒนา งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาในกระบวนการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยเลือกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 มาทำการศึกษา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถูกเลือกมาเป็นกรณีศึกษา เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการเกษตร ซึ่งภาคการเกษตรนั้นมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศต่างๆ และประเทศไทยมีส่วนร่วมในกระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีผู้แทนจากประเทศไทย 2 คน ร่วมอยู่ในคณะทำงานในการจัดทำมาตรฐานการบัญชี (Steering committee of IASB E65: Agriculture) ผลที่ได้จากงานวิจัยนี้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

เกษตรกรรม รวมถึงประเด็นต่างๆ ที่ควรพิจารณา ในขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทยต่อไป

สำหรับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ปัจจัยหรือระบบทางการเมือง (Political aspects) ที่เกิดขึ้นระหว่างขั้นตอนการกำหนดมาตรฐาน ควรจะได้รับความสนใจ (Rees, 2002) งานวิจัยก่อนหน้านี้ (Keany and Larson, 1993; 1995; MacArthur, 1996; Larson and Brown, 2001; Brown and Tarca, 2001) ได้มีการศึกษาการลอบบี้ที่อาจมีขึ้นในขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของประเทศพัฒนาแล้ว เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย โดยผลงานวิจัยเหล่านี้นำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า มีผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี มีแรงจูงใจในการลอบบี้มาตรฐานเพื่อให้เกิดทิศทางของมาตรฐานให้เป็นไปตามที่ตนต้องการ อย่างไรก็ตามงานวิจัยก่อนหน้านี้มิได้เชื่อมโยงถึงผลกระทบต่อประเทศกำลังพัฒนาหากการลอบบี้มีอยู่และกระทำโดยประสบความสำเร็จ รวมทั้งผลกระทบที่อาจมีขึ้น หากมาตรฐานการบัญชีได้ข้อสรุปเป็นไปตามความต้องการของคนเพียงกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง

## วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อการศึกษา งานวิจัยนี้ได้นำทฤษฎีทางด้านการศึกษาที่เกี่ยวข้องในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมาทดสอบความสามารถในการอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นในระหว่างขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องจะถูกนำมาใช้ในการตั้งสมมติฐานของ

## ■ บทความวิจัย

การล๊อบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

งานวิจัยเพื่อทดสอบว่าสามารถอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นได้หรือไม่

2. เพื่อให้ทราบบทบาท การมีส่วนร่วมในขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของประเทศต่างๆ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา และการได้มาซึ่งข้อสรุปมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้นได้มีการพิจารณาความต้องการของประเทศกำลังพัฒนาหรือไม่ ซึ่งปัจจัยเหล่านี้อาจมีอิทธิพลต่อการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศเหล่านี้ เพื่อประเมินความเหมาะสมในการนำมาใช้

### ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องและการทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย ปัจจัยทางการเมืองในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (Political nature of standard setting) ทฤษฎีว่าด้วยผลกระทบทางเศรษฐกิจและการเงิน (Economic and financial consequences) และทฤษฎีว่าด้วยเป็นความมองครอันชอบธรรม (Institutional legitimacy theory) นอกจากนี้ยังมีประเด็นอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีระหว่างประเทศและการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ อิทธิพลของ Anglo-American accounting ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ การศึกษาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม (Cultural studies) ซึ่งบอกถึงสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของแต่ละประเทศนั้นแตกต่างกันซึ่งสภาพแวดล้อมที่ต่างกันก็จะมีผลกระทบต่อระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ระดับการศึกษา การบัญชี การให้ความสำคัญและการพัฒนาของหน่วยงานทางวิชาชีพทางการบัญชี และระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ เป็นต้น ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบทำให้เกิดความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของแต่ละประเทศ นำไปสู่การพิจารณาถึงความเหมาะสมของการนำมาตราฐานการบัญชีที่ไม่ได้พัฒนาขึ้นมาเองแล้วนำมาใช้ จะทำให้เกิดผลดีหรือผลเสียอย่างไร งานวิจัยก่อนหน้านี้ได้ศึกษาถึงการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศไปใช้ในประเทศต่างๆ และได้สรุปผลจากการนำไปใช้

การเมืองโดยลักษณะในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (Political nature of standard setting) เนื่องจากการกำหนดมาตรฐานการบัญชี เป็นผลจากการตัดสินใจโดยประชาคม โดยที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นักการบัญชี มาตรฐานพยายามในการจัดการกับความต้อการที่มาจากฝ่ายของผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความขัดแย้งที่อื้ออวมระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องจากการบังคับใช้ของมาตรฐาน โดยพยายามให้ได้มาซึ่งข้อสรุปที่เป็นที่ยอมรับมากที่สุด มาตรฐานการบัญชีเป็นการวางกฎเกณฑ์ควบคุมการปฏิบัติ ดังนั้นจึงควรได้รับการยอมรับจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง การกำหนดมาตรฐานการบัญชึ้นับเป็นกระบวนการทางการเมือง ซึ่งผู้ออกมาตรฐานจะออกมาเป็นหน่วยงานทางการเมือง โดยบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้ของมาตรฐาน ไม่ว่าจะเป็นบริษัท นักลงทุน หรือผู้สอบบัญชี และอื่นๆ ต่างมองหาหนทางที่จะชักจูงให้ผู้กำหนดมาตรฐานเขียนมาตรฐานในลักษณะที่จะเป็นประโยชน์ต่อตนเอง (Mathews and Vere, 1996: 117) ซึ่งการกระทำเช่นนี้ อาจเรียกว่า "การล๊อบบี้" (Lobbying) ล็อบบี้คือพยายามของผู้ที่มีส่วนได้เสียจากการบังคับใช้ของมาตรฐานในการเข้าไปมีอิทธิพลต่อผู้กำหนดมาตรฐาน (Sutton, 1984) งานวิจัยก่อนหน้านี้พบว่าในประเทศทางตะวันตกส่วนใหญ่พบว่ามีความขัดแย้งเกิดขึ้นในกระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ระหว่างหน่วยงานทางวิชาชีพ หน่วยงานภาครัฐ และภาคเอกชนอื่นๆ

ตัวอย่างงานวิจัยเกี่ยวกับการล๊อบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้แก่ งานของ Guenther and Hussein (1995) ศึกษาเรื่องวิธีการตีราคาสินค้าแบบเข้าหลังออกก่อน (LIFO) พบว่า IASC ต้องอนุญาตให้มีหลายทางเลือกเพื่อให้ได้รับเสียงที่เพียงพอในการออกมาตรฐานการบัญชีเรื่องนี้ และ IASC ยังถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าถูกรอบงำโดยประเทศสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร นอกจากนี้ งานของ Kenny and Larson (1993) พบว่า IASC ได้มีการปรับเปลี่ยนแก้ไขมาตรฐานเพื่อให้ได้รับการเสียงสนับสนุนจากสมาชิกในคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ที่มาจากประเทศสหรัฐอเมริกา และสหราชอาณาจักร

การเข้าไปมีอิทธิพลในกระบวนการกำหนดมาตรฐาน มาจากการนำหลักการปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่ (Larson and Brown, 2001; Taylor and Turley, 1986) ปัจจัยทาง เศรษฐกิจ และข้อกำหนดของหน่วยงานระหว่างประเทศ ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการค้าและการลงทุน Nobes (2003) ให้ข้อสังเกตว่า ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศนั้น จะเริ่มต้นจากการศึกษาหลักการปฏิบัติที่มีใช้อยู่ ในปัจจุบันแล้ว กลุ่มผู้ที่มีส่วนได้เสียจากการออกมาตรฐาน ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร ผู้ซึ่งบการเงิน หน่วยงาน ภาครัฐ และภาคการศึกษา

การล๊อบบี้ในขั้นตอนการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และ แรงจูงใจในการล๊อบบี้ เกิดขึ้นเนื่องจากลักษณะของการ กำหนดมาตรฐานการบัญชี เป็นกระบวนการทางการเมือง ซึ่งเปิดช่องให้เกิดการมีส่วนร่วมในกระบวนการกำหนด มาตรฐานโดยผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการให้โอกาสทุกฝ่ายได้มี ส่วนร่วมเพื่อให้เกิดความชอบธรรม (Legitimacy) ผู้มี ส่วนได้เสียกับมาตรฐานฯ ต่างมีโอกาสที่จะล๊อบบี้ โดย การแสดงความเห็นและความต้องการของตน ผ่านขั้นตอน ที่เป็นทางการ เช่น การส่งหนังสือแสดงความเห็นต่อร่าง มาตรฐานการบัญชี การเข้าร่วมฟังและแสดงความคิดเห็น ในการทำประชาพิจารณ์ ผู้ที่เสียประโยชน์จากกำหนด ตามร่างมาตรฐานการบัญชี จะใช้ช่องว่างเหล่านี้แสดง ความคิดเห็นและพยายามมีอิทธิพลต่อการกำหนดมาตรฐาน (Tutticci et al., 1994)

งานวิจัยก่อนหน้านี้นี้ศึกษาการล๊อบบี้ที่เกิดขึ้นในประเทศ พัฒนาแล้ว เช่น Ang et al. (2000) ศึกษาประเทศ ออสเตรเลีย McLeay et al. (2000) ศึกษาประเทศ สหราชอาณาจักร แต่ส่วนใหญ่จะเน้นศึกษาบทบาท ของประเทศพัฒนาแล้ว รวมทั้งอิทธิพลของกลุ่มประเทศ Anglo-American ต่อการออกมาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศ ดังนั้นยังมีประเด็นปัญหาที่น่าสนใจเกี่ยวกับการศึกษาบทบาทของประเทศกำลังพัฒนาและการได้รับการ ยอมรับและได้มาซึ่งข้อสรุปมาตรฐานที่ตรงตาม ความต้องการหรือได้คำนึงถึงความต้องการของประเทศ

เหล่านี้หรือไม่ ทั้งนี้การใช้กรณีศึกษาเรื่องการบัญชี เกษตรกรรม ในงานวิจัยนี้จะช่วยตอบคำถามเหล่านี้ได้ โดยเฉพาะมาตรฐานฉบับนี้เกี่ยวข้องกับประเทศกำลัง พัฒนาจำนวนมากที่ภาคการเกษตรเป็น เศรษฐกิจหลักของ ประเทศ

ผลกระทบทางเศรษฐกิจและการเงิน (Economic and financial consequences) และก็มีแรงจูงใจที่สำคัญที่ทำให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบดังกล่าวแสดงความคิดเห็นและ พยายามล๊อบบี้ โดยมองจากผลประโยชน์ของตนเอง เป็นหลัก อย่างไรก็ตามหากวิเคราะห์ตามหลักการเปรียบเทียบต้นทุนและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ (Cost-benefit analysis) ในทางเลือกแต่ละทางเลือกโดยพิจารณาที่ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับมากกว่าต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น

ทฤษฎีที่ช่วยเป็นความมั่งคั่งอันชอบธรรม (Institutional legitimacy theory) หน่วยงานหรือองค์กรต่างๆ ต่างแสวงหาความชอบธรรมในการได้รับการยอมรับโดย ลัทธิของตนเองอยู่ โดยแนวคิดของทฤษฎีนี้นำไปสู่ การคาดการณ์ว่า IASC จะพยายามที่จะทำให้ทุกฝ่ายที่ เกี่ยวข้องได้รับความพอใจสูงสุด เพื่อให้หน่วยงานได้รับการยอมรับและให้เกิดความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน ซึ่งผล ของความพยายามนั้นทำให้มาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศมีความยืดหยุ่นมาก มีการให้ทางเลือกที่หลากหลาย ในการปฏิบัติ Wallace (1990) ชี้ว่าในอันที่จะบรรลุ เป้าหมายของการมีมาตรฐานการบัญชีที่เป็นอันหนึ่ง อันเดียวกันนั้น IASC ต้องพยายามให้เกิดความยอมรับ ทั้งจากหน่วยงานทางวิชาชีพบัญชีและจากบริษัทข้ามชาติ ในฐานะของผู้ปฏิบัติ นอกจากนี้ Wallace (1990) และ Falk (1994) เสนอว่า ความชอบธรรมของ IASC เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมบุคคลหรือหน่วยงานต่างๆ จาก ประเทศกำลังพัฒนาด้วย อย่างไรก็ตาม Wallace (1993) และ Larson and Kenny (1996) พบว่าในการกำหนด มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มีผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ในการกำหนดมาตรฐานจำนวนน้อยที่เป็นประเภทบุคคล และองค์กรภายนอกกลุ่มของประเทศพัฒนาแล้ว

## ■ บทความวิจัย

การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนั้นให้กรอบแนวคิดทางทฤษฎีเพื่อการพิสูจน์ โดยงานวิจัยจะตรวจสอบความสามารถในการใช้ทฤษฎีอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นในกระบวนการกำหนดมาตรฐาน โดยเชื่อมโยงกับการทดสอบความสามารถในการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้อ้างอิงในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

### ความเป็นมาและปัญหา

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Committee, IASC) ซึ่งจัดตั้งขึ้นมาในปี ค.ศ. 1973 จนกระทั่งในปี ค.ศ. 2001 องค์กรนี้ได้มีการปรับโครงสร้างใหม่ (และได้เปลี่ยนชื่อเป็น International Accounting Standard Board, IASB) เนื่องจากผลของการขยายตัวทางการเงิน การลงทุนข้ามประเทศ ทั้งการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ หรือการลงทุนโดยตรงในธุรกิจในแต่ละประเทศ ทำให้เกิดความต้องการกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่เป็นหนึ่งเดียวในการรับรู้และวัดค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และรายได้ ซึ่งความต้องการดังกล่าวจะเป็นไปได้ยากถ้าหากไม่มีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างและอำนาจของ IASC เนื่องจากหน่วยงานของ IASC เป็นเพียงหน่วยงานออกมาตรฐานฯ แต่ไม่มีอำนาจในการบังคับใช้ ดังนั้นจึงร่วมมือกับ International Organization of Securities Commissions (IOSCO) ทำข้อตกลงความร่วมมือในการปรับปรุงโครงสร้างของ IASC และได้มีการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่ออกไปแล้วบางส่วน ซึ่งปัจจุบันผ่านการเห็นชอบของ IOSCO เพื่อให้มีผลต่อการนำไปใช้ของผู้ที่เป็นสมาชิกของ IOSCO ต่อไป

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศถูกมองว่าจะช่วยทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ และสำหรับประเทศที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard, IAS) มาใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของตนเองก็จะได้รับความเชื่อถือมากขึ้น จากผู้ใช้งบการเงิน (Larson, 1993) อย่างไรก็ตามก็มีความกังวลว่า IAS จะสามารถนำไปใช้หรือจะได้รับ

ยอมรับหรือไม่ในสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะสำหรับประเทศกำลังพัฒนา งานวิจัยก่อนหน้าชี้ให้เห็นประเด็นเรื่องความเป็นกลางของ IAS และอิทธิพลของกลุ่ม Anglo-American ความยึดหยุ่นของ IAS และประเด็นเรื่องของความเป็นชาตินิยมและความเป็นเอกราชของประเทศ (การถูกครอบงำทางความคิด) โครงสร้างใหม่ของ IASC ถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าสมาชิกส่วนใหญ่ซึ่งคณะกรรมการมาจากกลุ่มประเทศ Anglo-American และประเทศในกลุ่ม Continental Europe (Rivera, 1999; Alexander and Archer, 2000) อย่างไรก็ตามแม้จะมีการปรับโครงสร้างในปี ค.ศ. 2001 โครงสร้างใหม่ของ IASC ก็ยังคงถูกวิพากษ์วิจารณ์เนื่องจากโครงสร้างใหม่นี้เป็นตามความต้องการของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งถูกคัดค้านโดยกลุ่มประเทศทางยุโรป (McGregor, 1999; Oliverio, 2000) เนื่องจากประเทศกลุ่มยุโรปมองว่า สหรัฐอเมริกามีบทบาทมากเกินไป ดังนั้น จึงต้องการให้มีตัวแทนจากยุโรปมากขึ้นในคณะกรรมการของ IASB เพื่อถ่วงดุลกับประเทศสหรัฐอเมริกา นั่นคือโครงสร้างใหม่ของ IASC/IASB ก็ประกอบด้วยสมาชิกจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วเท่านั้น ไม่มีคณะกรรมการจากประเทศกำลังพัฒนาในคณะกรรมการหลักมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งประเด็นเหล่านี้อาจกระทบต่อความเป็นกลางของมาตรฐานฯ อย่างไรก็ตามก็ตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้แสดงความสนใจในประเทศกำลังพัฒนา โดยริเริ่มการพัฒนามาตรฐานการบัญชี เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม โดยระบุว่าเป็นเรื่องที่สำคัญแม้ว่าจะจัดการกับรายการทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจงและไม่ใช้กลุ่มแกนหลักมาตรฐานฯ ภายใต้ข้อตกลงกับ IOSCO โดยที่โครงการนี้ได้รับการสนับสนุนเงินทุนจากธนาคารโลก ประมาณ 350,000 ปอนด์สเตอร์ลิง

### ข้อมูลที่ใช้และวิธีการวิจัย

1. ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องในการออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เริ่มตั้งแต่การออกแบบสอบถามส่งไปยังภาคธุรกิจการเกษตร

ในประเทศต่างๆ การจัดทำร่างหลักการในการกำหนดมาตรฐาน (Draft Statement of Principles, DSOP) และได้รับหนังสือแสดงความเห็นต่อ DSOP การจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชี (IASC Exposure Draft 65) และได้รับหนังสือแสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชีที่ส่งมายังคณะกรรมการการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASC) และออกเป็นมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41: เกษตรกรรม

โดยศึกษาจากเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้อง โดยที่มาจากมาจากเว็บไซต์ของ IASC และเอกสารเผยแพร่อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ส่งจดหมายสอบถามไปยังผู้จัดการโครงการ ซึ่งรับผิดชอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถึงประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการกำหนดมาตรฐานที่ไม่ได้มีเอกสารเผยแพร่ได้แก่ ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับผลที่ได้จากการส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทเกษตร หรือหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง สถาบันการศึกษา ผู้เชี่ยวชาญต่างๆ ทางด้านการเกษตร โดยคำตอบที่ได้จะเป็นภาพรวมว่า ส่วนใหญ่ผลตอบกลับมานั้นหากแบ่งเป็นกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาพบว่า ส่วนใหญ่ผลตอบกลับจะมาจากประเทศในกลุ่มพัฒนาแล้ว

2. การสัมภาษณ์ (Interviews) สัมภาษณ์ผู้แทนจากประเทศไทยที่เป็นสมาชิกในคณะกรรมการทำงานกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม (IASC E65) ถึงบทบาทการมีส่วนร่วมจากประเทศไทย ซึ่งจะให้มุมมองของประเทศกำลังพัฒนา

ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติจะนำเอาเพียงหนังสือแสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชี (E65) มาใช้เท่านั้นเนื่องจากหนังสือแสดงความเห็นต่อ DSOP นั้นมีผู้ตอบแบบสอบถามเป็นจำนวนน้อยและไม่มีคำถามที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการใช้วิธีการวัดค่าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรม

ดังนั้นอาจมีบางคนกล่าวถึงขณะที่บางคนไม่ ดังนั้นจึงไม่สามารถนำมาใช้ในการวิเคราะห์ได้อย่างมีระบบ อย่างไรก็ตามเนื้อหาที่ระบุไว้ในหนังสือแสดงความเห็นต่อ DSOP จะถูกนำมาใช้เป็นข้อมูลเพิ่มเติมในการวิเคราะห์ที่อิงแบบจากการวิเคราะห์แสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชี (E65)

หนังสือแสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชี (E65) ที่ส่งมายังคณะกรรมการการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ จะถูกนำมาใช้วิเคราะห์ผลโดยเริ่มแรกจะแบ่งกลุ่มผู้ตอบเป็น 2 กลุ่ม 1) ประเทศที่พัฒนาแล้ว (Developed country) 2) ประเทศกำลังพัฒนา (Developing country) และ 3) หน่วยงานระหว่างประเทศ (International organization) ตารางที่ 1 แสดงจำนวนของประเทศในแต่ละกลุ่ม จากการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นพบว่าการส่งหนังสือแสดงความเห็นจากแต่ละประเทศมากกว่าหนึ่งฉบับ โดยที่มาจากหน่วยงานคนละหน่วยงานกัน ซึ่งแม้ว่าจำนวนความเห็นจากประเทศเดียวกันก็มีความเห็นที่แตกต่างกันจึงแบ่งประเภทของผู้ตอบตามแบบที่นักวิจัยก่อนๆ ใช้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการเปรียบเทียบกันได้ ได้แก่

1) หน่วยงานทางวิชาชีพบัญชีหรือสมาคมนักบัญชีของแต่ละประเทศ และหน่วยงานกำหนดมาตรฐานทางการบัญชี 2) ภาคการศึกษา 3) บริษัทที่ทำธุรกิจเกษตร 4) คณะกรรมการเฉพาะกิจที่ศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีเกษตรกรรม 5) ผู้ใช้งบการเงิน หรือนักวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน 6) ผู้สอบบัญชี และ 7) บริษัทข้ามชาติ และ ตารางที่ 2 แสดงจำนวนของแต่ละกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถามแยกตามประเภทผู้ตอบและแยกเป็นรายกลุ่มประเทศ

มีผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด 63 ชุด มีเพียง 53 ชุด ที่ถูกนำมาวิเคราะห์โดยวิธีการทางสถิติ เนื่องจาก อีก 9 ชุด ผู้ตอบแบบสอบถามไม่ได้ตอบคำถามแต่ละข้อโดยเฉพาะ

\* การแบ่งกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนานั้น ใช้ตามคำนิยามที่ให้โดยธนาคารโลก (World Bank, 2002) คือ ประเทศที่ถูกจัดอยู่ในกลุ่มรายได้ต่ำ (น้อยกว่าหรือเท่ากับ 735 เหรียญสหรัฐ) และรายได้ปานกลาง (736-9,075 เหรียญสหรัฐ) ของผลผลิตมวลรวมประชาชาติต่อประชากร (Gross National Product)

## ■ บทความวิจัย

การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

ตารางที่ 1 วิเคราะห์ผู้ตอบแบบสอบถามเป็น 3 กลุ่ม คือ ประเทศพัฒนาแล้ว ประเทศกำลังพัฒนาและหน่วยงานระหว่างประเทศ

กลุ่ม <sup>า</sup>	จำนวนผู้ตอบ <sup>บ</sup>	ร้อยละ
ประเทศพัฒนาแล้ว	39 (31)	62.9% (58.5%)
ประเทศกำลังพัฒนา	15 (14)	24.2% (21.4%)
หน่วยงานระหว่างประเทศ	8 (8)	12.9% (15.1%)
<b>รวม</b>	<b>62 (53)</b>	<b>100.0% (100%)</b>

<sup>า</sup> การจัดกลุ่มประเทศนั้นเป็นไปตามคำนิยามที่ให้โดยธนาคารโลก (World Bank, 2002)

<sup>บ</sup> ตัวเลขในวงเล็บหมายถึงจำนวนที่ถูกรวมในการวิเคราะห์เชิงสถิติ

ตารางที่ 2 วิเคราะห์ผู้ตอบแบบสอบถามตามประเภทหรือลักษณะของหน่วยงานที่ตอบแบบสอบถามและเป็นรายกลุ่มประเทศ

ประเภท	กลุ่ม	จำนวน*	ร้อยละ
1. หน่วยงานทางวิชาชีพ หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการบัญชี หน่วยงานกำกับดูแล	ประเทศพัฒนาแล้ว	21 (16)	56.5% (54.7%)
	ประเทศกำลังพัฒนา	12 (11)	
	หน่วยงานระหว่างประเทศ	2 (2)	
	รวม	35 (29)	
2. ภาคการศึกษา	ประเทศพัฒนาแล้ว	4 (3)	8.1% (7.5%)
	ประเทศกำลังพัฒนา	1 (1)	
	รวม	5 (4)	
3. คณะกรรมการเฉพาะกิจที่ศึกษา เกี่ยวกับการบัญชีเกษตรกรรม	ประเทศพัฒนาแล้ว	2 (2)	3.2% (3.8%)
	รวม	2 (2)	
4. บริษัทในธุรกิจเกษตร	ประเทศพัฒนาแล้ว	5 (4)	11.3% (11.3%)
	ประเทศกำลังพัฒนา	2 (2)	
	รวม	7 (6)	
5. ผู้ใช้การเงิน หรือนักวิเคราะห์ ข้อมูลทางการเงิน	ประเทศพัฒนาแล้ว	3 (3)	8.1% (9.4%)
	หน่วยงานระหว่างประเทศ	2 (2)	
	รวม	5 (5)	
6. International Accounting Firms	หน่วยงานระหว่างประเทศ	4 (4)	6.5% (7.5%)
	รวม	4 (4)	
7. บริษัทข้ามชาติ	ประเทศพัฒนาแล้ว	4 (3)	6.5% (5.7%)
	รวม	4 (3)	
<b>รวมทั้งสิ้น</b>		<b>62 (53)</b>	<b>100.0%</b>

\* ตัวเลขในวงเล็บหมายถึงจำนวนที่ถูกรวมในการวิเคราะห์เชิงสถิติ

เจาะจง เพียงตอบเป็นประเด็นหลักกว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยกับร่างมาตรฐาน และมีประเด็นใดที่เสนอให้คณะกรรมการมาตรฐานพิจารณาเป็นพิเศษ อย่างไรก็ตามทั้ง 9 ชุดจะถูกนำมารวมในการวิเคราะห์ที่ประกอบในประเด็นที่เกี่ยวข้อง ซึ่ง 5 ใน 9 ชุดเห็นด้วยกับร่างมาตรฐานว่าควรใช้มูลค่ายุติธรรมในการวัดค่า (Fair value measurement) ขณะที่อีก 4 ชุดไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งกับวิธีมูลค่ายุติธรรม

### วิธีการวิเคราะห์ผลการวิจัย

คำถามที่เปิดให้แสดงความเห็นนั้นมีจำนวน 15 คำถาม ซึ่งมีคำถามแบบให้ตัวเลือก 14 ข้อ อีก 1 ข้อเป็นคำถามเปิด ดังนั้นคำถามที่ให้ตัวเลือกมานั้นจะถูกนำมาให้รหัสคำตอบ โดยจะใช้วิธีวิเคราะห์เนื้อหาทั้งหมด (Content analysis) ในหนังสือแสดงความเห็นแต่ละฉบับ ผลที่ได้จะถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ (Statistical analysis) โดยสถิติที่ใช้ คือ Chi-square test เนื่องจากต้องการทราบความสัมพันธ์ของคำตอบว่า คำตอบที่ได้จากประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนามีความแตกต่างกันหรือไม่ หากมีความแตกต่างกันแล้วท้ายที่สุด มาตรฐานการบัญชีที่ออกมา ได้ข้อสรุปที่คล้ายคลึงกับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือไม่ หรือว่าประเภทของผู้ตอบแบบสอบถามที่แตกต่างกันเป็นไปได้หรือไม่ว่ากลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นผู้ที่ตอบปฏิเสธต่อการกำหนดมาตรฐานทางการบัญชี ผลทางสถิติจะบอกให้ทราบว่า แต่ละกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถาม ให้ความคิดเห็นที่แตกต่างกันหรือไม่ โดยกำหนดระดับนัยสำคัญที่  $p < 0.05$

จากนั้นนำผลที่ได้ไปเปรียบเทียบกับข้อสรุปของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับปัจจุบัน ว่ามีกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งหรือไม่ ที่อาจมีอิทธิพลต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมีแนวโน้มเปรียบเทียบเป็นแต่ละรายๆ ไป เพื่อให้ทราบมีใครบ้างที่แสดงความคิดเห็นที่คล้ายคลึงกับข้อสรุปของมาตรฐานฯ โดยเรียงจากมากไปน้อย ผลจากการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญซึ่งประกอบการวิเคราะห์ผลที่ได้จากการวิเคราะห์ที่ได้อธิบายให้เห็น ซึ่งจะได้มุมมองจากความคิดเห็นของประเทศกำลังพัฒนาและบทบาทการมีส่วนร่วมในกา กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

### ผลงานวิจัย

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติพบว่าหากเปรียบเทียบตามกลุ่มประเทศโดยใช้ Chi-square test พบว่า กลุ่มประเทศทั้งสองกลุ่มให้ความเห็นต่อมาตรฐานไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ทั้ง 14 ประเด็น ตามที่แสดงในตารางที่ 3 นั้นหมายถึงว่าระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศไม่มีผลต่อความเห็นต่อประเด็นต่างๆ ของมาตรฐานการบัญชี และเมื่อการศึกษาข้อมูลในรายละเอียดจากหนังสือแสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานฉบับนี้ และนับตามวิธี Content Analysis พบว่าประเด็นที่ถูกกล่าวถึงและวิพากษ์วิจารณ์อย่างกว้างขวาง คือ ประเด็นคำถามในข้อสองเรื่องการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเงิน โดยตรงโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นประเด็นนี้จึงถูกนำมาวิเคราะห์เพิ่มเติม ผลการวิเคราะห์พบว่าหากแบ่งกลุ่มผู้ให้ความเห็นสามารถแบ่งออกเป็น 4 กลุ่มใหญ่หากแบ่งเป็นกลุ่มประเทศตามความเห็นจากหน่วยงานกำหนดมาตรฐานหรือหน่วยงานทางวิชาชีพของแต่ละประเทศ โดยมีข้อสมมติฐานว่า ความเห็นจากกลุ่มนี้สามารถเป็นตัวแทนความเห็นของนักบัญชีประเทศนั้นๆ ได้ (MacArthur, 1999) แบ่งได้เป็น 4 กลุ่มตามรูปที่ 1 จากซ้ายไปขวา ได้แก่ กลุ่มที่ 1 คือผู้ที่สนับสนุนการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กลุ่มที่ 2 สนับสนุนการวัดค่าสินทรัพย์ทางชีวภาพ (Biological assets) โดยใช้วิธีราคาทุน จนกระทั่งเก็บเกี่ยวและวัดค่าผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural produce) ณ จุดเก็บเกี่ยวที่มูลค่ายุติธรรม กลุ่มที่ 3 สนับสนุนวิธีการวัดค่าโดยใช้วิธีราคาทุนหรือไม่เห็นด้วยกับวิธีมูลค่ายุติธรรม กลุ่มที่ 4 เสนอให้ใช้วิธีราคาทุนเป็นทางเลือกในการปฏิบัติ (ในแต่ละช่องแยกเป็นประเทศพัฒนาแล้ว-บนและกำลังพัฒนา-ล่าง)

จากผลการวิเคราะห์ข้างต้น มีประเด็นสำคัญดังต่อไปนี้

1. พบว่าในแต่ละประเทศแต่ละกลุ่มองค์กรมีความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชีที่ไม่ตรงกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งระหว่างผู้ปฏิบัติกับหน่วยงานทางวิชาชีพ เช่น ประเทศออสเตรเลีย แอฟริกาใต้ ญี่ปุ่น สวิตเซอร์แลนด์ และสหรัฐอเมริกา ตัวอย่างนี้จะเห็นได้ชัดเจนในกรณีประเทศออสเตรเลีย หน่วยงานทางวิชาชีพและกำหนดมาตรฐาน



## ■ บทความวิจัย

การล้อนบ้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบความเห็นจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาของ 14 ประเด็นคำถาม

ประเด็นคำถาม	กลุ่มประเทศ พัฒนาแล้ว	กลุ่มประเทศ กำลังพัฒนา	รวม	$\chi^2$
1. Scope of the standard				
Should not address further processing	3	15	36	
Should address further processing	1	1	3	n/a
Other views	40	0	1	
Total	24	16	40	
2. The measurement of biological assets and agricultural produce				
Agree with a)	3	7	10	$\chi^2 = 0.010$
Other views	1	7	8	$df = 1$
Total	40	14	45	$\rho > 0.05$
3. Reliability of fair value measurement				
Agree with a) and b)	3	5	17	$\chi^2 = 4.060$
Agree with c)	1	8	17	$df = 2$
Other views	40	1	10	$\rho > 0.05$
Total	30	14	44	
4. Fair value change in net profit o loss				
Agree with a)	11	8	19	$\chi^2 = 1.631$
Other views	19	6	25	$df = 1$
Total	30	14	44	$\rho > 0.05$
5. Definition of fair value				
Agree with a)	20	8	28	n/a
Other views	9	6	15	
Total	29	14	43	
6. Agricultural land				
IAS 16	22	9	31	n/a
Other views	6	5	11	
Total	28	14	42	
7. Government grants				
a) Income immediately	20	6	26	$\chi^2 = 3.321$
Other views	8	8	16	$df = 1$
Total	28	14	42	$\rho > 0.05$

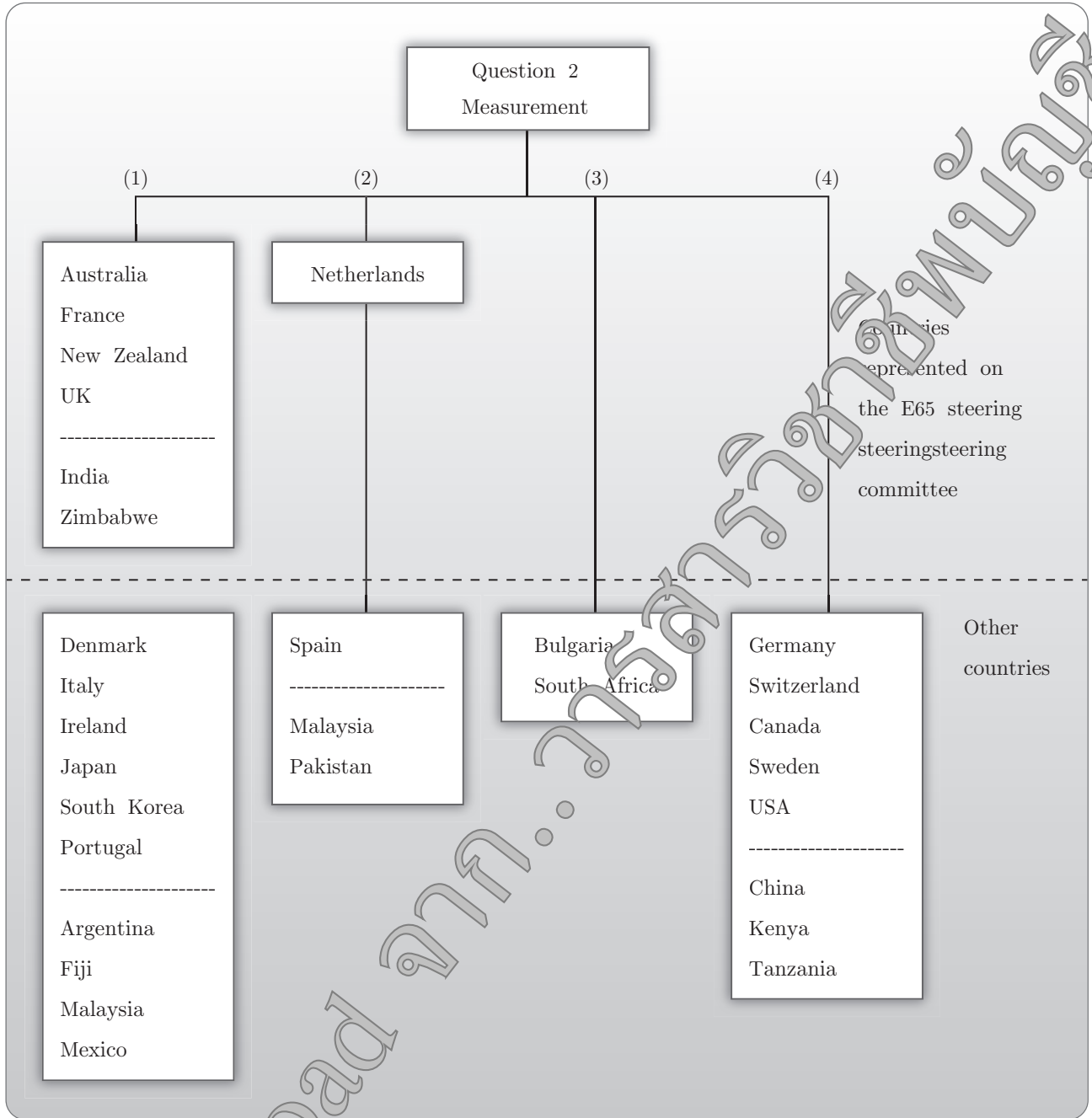
ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบความเห็นจากกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนาของ 14 ประเด็นคำถาม (ต่อ)

ประเด็นคำถาม	กลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว	กลุ่มประเทศกำลังพัฒนา	รวม	$\chi^2$
8. Components of biological assets				
Agree with a)	1	10	28	
Other views	40	4	15	
Total	1	14		n/a
9. Components of change in fair value				
b) Should be encouraged but not required	36	10	19	
Other views	36	4	3	
Total	3	4	41	n/a
10. Guidance on components of change in FV				
a) The guidance is adequate.	36	12	29	n/a
b) The guidance is inadequate.	2	1	3	
Other views	4	1	5	
Total	23	14	37	
11. Analysis of expenses				
Agree with a), b) and others	1	6	20	$\chi^2 = 0.111$
Agree with c)	15	8	23	$df = 1$
Total	28	13	43	$\rho > 0.05$
12. Disclosures in general				
Agree with a): Right	17	7	24	n/a
Other views	11	7	18	
Total	28	14	42	
13. Present value sensitivity disclosure				
Agree with a)	7	3	10	n/a
Agree with b)	19	11	30	
Total	26	14	40	
14. Transition: follow IAS 8				
Agree with a): both benchmark and allowed	18	9	27	n/a
Other views	8	5	13	
Total	26	14	40	

n/a หมายถึง  $\chi^2$  s ไม่สามารถคำนวณได้เนื่องจากจำนวนตัวอย่างน้อยเกินไป

■ บทความวิจัย

การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)



รูปที่ 1 จัดกลุ่มตามประเด็นความเห็นเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ทางการเกษตร (คำถามที่ 2)

เห็นด้วยกับร่างมาตรฐาน ในขณะที่ผู้ปฏิบัติไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง เนื่องจากมีประสบการณ์พบปัญหาในทางปฏิบัติตาม AASB 1037, Self-generating and regenerating assets ซึ่งมีข้อกำหนดคล้ายคลึงกับ IASC E65 และมีหลักฐานว่าในการจัดร่างมาตรฐานฉบับนี้ IASC ใช้มาตรฐานการบัญชี

AASB 1037 เป็นแนวทางในการกำหนดมาตรฐาน (AASB & PSAB Media Release, 1999)

2. พบว่าเริ่มมีการจับกลุ่มและแบ่งข้อความเห็นในเรื่องของการวัดค่าค่อนข้างชัดเจน รูปที่ 1 แสดงให้เห็นการแยกกลุ่มความเห็นเป็น 4 กลุ่ม ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น หาก

พิจารณาเป็นรายประเทศพบว่าประเทศที่อยู่ในกลุ่มแรก ประกอบด้วยกรรมการที่อยู่ใน Steering Committee IASC E65 เกือบทั้งหมดยกเว้นแต่ประเทศเนเธอร์แลนด์ที่อยู่ในกลุ่มที่สอง ซึ่งบ่งชี้การสนับสนุนการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นอาจเป็นไปได้ว่าการเข้าไปมีบทบาทในการจัดทำร่างมาตรฐาน จะสามารถการกำหนดทิศทางของมาตรฐานการบัญชีให้เป็นตามที่ต้องการได้ นอกจากนี้หากพิจารณาความเห็นเป็นรายๆ ไปพบว่า มีบางความเห็นที่ให้ความเห็นใกล้เคียงกับข้อสรุปของคณะกรรมการมาตรฐาน International Federation of Accountants (IFAC) ให้ความเห็นที่คล้ายคลึงกับข้อสรุปของ IASC มากที่สุดคือ 13 จาก 14 ประเด็น (หน่วยงานที่ตอบแบบสอบถามของ IFAC ในขณะนั้นมีประธานมาจากประเทศนิวซีแลนด์) ตามด้วยความเห็นจากหน่วยงานทางวิชาชีพของประเทศ สวิตเซอร์แลนด์ ซิมบับเว ออสเตรเลียและนิวซีแลนด์

3. นอกจากนี้ประเทศนิวซีแลนด์มีตัวแทนในคณะกรรมการ Steering Committee IASC E65 ด้วยและผลจากการศึกษาเอกสารเผยแพร่ต่างๆ พบว่าผู้จัดการโครงการ IASC E65 คนแรกที่รับผิดชอบในการร่างมาตรฐานก็มาจากนิวซีแลนด์ จะเห็นบทบาทของประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ค่อนข้างจะชัดเจนในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

4. ท้ายที่สุดเมื่อออกเป็นมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานกำหนดให้วัดค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม แต่ก็เปิดช่องโดยการอนุญาตให้ใช้วิธีราคาทุนในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้ ช่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ อาจจะทำให้เกิดการยอมรับจากผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับวิธีมูลค่ายุติธรรม

### สรุปงานวิจัย

งานวิจัยนี้ได้ศึกษาความสามารถในการใช้ทฤษฎีอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งผลงานวิจัยพบว่าทฤษฎีเรื่องปัจจัยทางการเมืองในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (Political nature of standard setting) ทฤษฎีว่าด้วยผลกระทบทางเศรษฐกิจและการเงิน

(Economic and financial consequences) และทฤษฎีว่าด้วยเป็นความมั่งคั่งอันชอบธรรม (Institutional legitimacy theory) สามารถอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี โดยเห็นได้จากหลักฐานที่แต่ละประเทศต่างก็ยอมรับเข้าไปมีส่วนร่วมในกระบวนการกำหนดมาตรฐาน ซึ่งเป็นกระบวนการทางการเมืองเพื่อเข้าไปมีอิทธิพลในการกำหนดมาตรฐานให้เป็นตามที่ต้องการ โดยมีความเห็นที่จะเกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจของตนเอง จะพบว่าท้ายที่สุดคณะกรรมการมาตรฐานก็ต้องพิจารณาออกในอันที่จะทำให้คนไม่เห็นด้วยยอมรับ โดยคำนึงอุปสรรคสำหรับบางกรณี

งานวิจัยยังให้ข้อสรุปว่าการมีส่วนร่วมในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จะช่วยให้ได้ข้อสรุปมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสม ซึ่งในงานวิจัยนี้แสดงให้เห็นถึงบทบาทและผลจากการมีส่วนร่วมของประเทศนิวซีแลนด์และออสเตรเลียต่อมาตรฐานการบัญชี IAS 41 ดังนั้นจึงควรกระตุ้นให้ประเทศกำลังพัฒนาไปมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเพื่อให้ได้มาตรฐานที่เหมาะสมแก่การนำไปใช้ได้ หากประเทศนั้นๆ มีนโยบายการกำหนดมาตรฐานที่อิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ นอกจากนี้ประเด็นต่างๆ ที่พบ ประเด็นปัญหาที่เป็นที่ถกเถียงและอาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติต่อไป ควรจะถูกพิจารณาและเป็นข้อควรระวังเมื่อมีการนำมาตรฐานฉบับนี้ไปใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศ

### ข้อจำกัดของงานวิจัย

การได้มาซึ่งข้อสรุปจากงานวิจัยอาจไม่ได้เป็นตัวแทนของประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนาทั้งหมดเนื่องจากมีประเทศอื่นๆ อีกจำนวนมากที่ไม่ได้แสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานก็จะไม่ได้รวมอยู่ในการวิเคราะห์ แม้ว่าประเทศเหล่านั้นอาจมีนโยบายการกำหนดมาตรฐานที่อิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเช่นกัน โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาที่อาจไม่มีทรัพยากรหรือกำลังคนที่จะมาใช้ในการแสดงความเห็นในระดับนี้ได้ หรืออาจเป็นไปได้ว่าสำหรับบางประเทศที่ไม่แสดงความเห็นอาจเห็นด้วยกับมาตรฐานแต่ไม่แสดงการยอมรับอย่างเป็นทางการ

## ■ บทความวิจัย

การลอบบี้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี: กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)

อักษรก็เป็นได้ นั่นคือข้อจำกัดแรกและเป็นข้อพึงระวังในการนำผลของงานวิจัยไปใช้

ข้อจำกัดที่สอง คือ ผู้วิจัยไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสำคัญที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ต่อไป เช่น รายงานการประชุมคณะกรรมการหลักของ IASC ในการได้มาซึ่งข้อสรุปของมาตรฐานว่าเป็นไปอย่างไร นอกจากนี้อาจมีปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อการได้มาซึ่งข้อสรุปของ IASC/IASB เช่น ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงินแก่ IASC/IASB ก็อาจมีอิทธิพลมากกว่าคนอื่น ๆ และข้อมูลจากการทำแบบสอบถามก็ถูกเก็บเป็นความลับไม่ถูกเผยแพร่ซึ่งเหล่านี้ล้วนเป็นข้อจำกัดต่อการตีความสิ่งที่ค้นพบ

### ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยสืบเนื่อง

งานวิจัยสืบเนื่องน่าจะศึกษาเมื่อประเทศไทยนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ มีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศและมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติหรือไม่ ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้ไม่ครอบคลุมเรื่องดังกล่าวเนื่องจากยังไม่มี การประกาศใช้และถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในประเทศไทย ขณะนี้ยังอยู่ระหว่างการทบทวนร่างมาตรฐาน

### บรรณานุกรม

AASB and PSASB (1999). "International standard-setters follow Australia's lead on accounting for living assets", Media Release, on 8 July 1999, available from [http://www.aasb.com.au/whatsnew/media\\_docs/aasb\\_mr\\_99.pdf](http://www.aasb.com.au/whatsnew/media_docs/aasb_mr_99.pdf)

Alexander, D. and Archer, S. (2000). "On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting", *The International Journal of Accounting*, 35(4), 539-557.

Ang, N., Gallery, N., and Sidhu, B.K. (2000). "The Incentives of Australian Public Companies Lobbying against Proposed Superannuation Accounting Standards", *Abacus*, 36(1), 40-70.

Brown, P. and Tarca, A. (2001), "Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards", *Abacus*, 37(3), 267-96.

Chamisa, E.E. (2000), "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", *The International Journal of Accounting*, 35(2), 267-86.

Falk, H. (1994), "International Accounting: a quest for research", *Contemporary Accounting Research*, 11, 595-615.

Guenther, D.A. and Huson, M.E.A. (1995), "Accounting Standards and National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO," *Journal of Accounting and Public Policy*, 14, 115-41.

Kenny, S.Y. and Larson, R.K. (1993) "Lobbying behavior and the development of International Accounting Standards: The Case of the IASC's Joint Venture Project," *European Accounting Review*, December, 531-554.

Kenny, S.Y. and Larson, R.K. (1995) "The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard Setting," *The International Journal Of Accounting*, 30, 283-301.

Larson, R.K. (1993) "International accounting standards and economic growth: An empirical investigation of their relationship in Africa" In Wallace, R.S.O. et al. (eds.), *Research in Third World Accounting*, Vol. 2. London: JAI Press, 27-43.

Larson, R.K. and Brown, K.L. (2001) "Lobbying of the International Accounting Standards Committee: the Case of Construction Contracts", *Advances in International Accounting*, 14, 47-73.

- Larson, R.K., and Kenny, S.Y. (1995) "An Empirical Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries," *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6(2), 130-57.
- MacArthur, J.B. (1996), "An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The case of E32, Comparability of Financial Statements," *The International Journal of Accounting*, 31(2), 213-37.
- MacArthur, J.B. (1999), "The impact of cultural factors on the lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, comparability of financial statements: an extension of Mac Arthur to accounting member bodies," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(2), 315-35.
- Mathews, M.R. and Perera, M.H.B. (1996), *Accounting theory and development*, 3<sup>rd</sup> edition. South Melbourne: Thomas Nelson Australia.
- McGregor, W. (1999), "An insider's view of the current state and future direction of International accounting standard setting", *Accounting Horizons*, 13(2), 159-68.
- McLeay, S., Ordelheide, D. and Young, S. (2000), "Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany," *Journal of Accounting, Organizations and Society*, 25(1), 79-98.
- Nobes, C. (2003) "On the myth of Anglo-Saxon financial accounting: a comment", *The International Journal of Accounting*, 38(1), 95-104.
- Oliverio, M.E. (2000), "The new structure for international accounting standards", *The CPA Journal*, 70(5), 20-6.
- Rees, N. (2002), "An international survey of Chief Financial Officers' views on international accounting standard-setting", Ph.D. Thesis, Cardiff University.
- Rivera, M.J. (1989) "The Internationalization of Accounting Standards: Past Problems and Current Prospects", *The International Journal of Accounting*, 24, 320-41.
- Samuels, J.M. and Orlig, J.C. (1982) "Accounting Standards in Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, Fall, 69-88.
- Sutton, T. (1984), "Lobbying of accounting standard setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downman analysis," *Journal of Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81-95.
- Taylor, P. and Turley, S. (1986), *The regulation of accounting*, Oxford: Basil Blackwell Ltd.
- Tutticci, I., Dunstan, K. and Holmes, S. (1994), "Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process ED 49 a case study," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(2), 86-104.
- Wallace, R.S.O. (1990), "Survival strategies of global organization: The case of the International accounting standards committee," *Accounting Horizons*, June, 1-22.
- Wallace, R.S.O. (1993), "Development of Accounting Standards for Developing and Newly Industrialised Countries", *Research in Third World Accounting*, 2, 121-65.