

กรณีศึกษา “มูลค่ายุติธรรม” ตาม IAS 41: การบัญชีเกษตรกรรม

วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 (ธันวาคม 2549) หน้า 37-46

ดร.ลภินี โกศลบุญ

ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คำย่อ: เนื่องจากการเติบโตทางการค้า เศรษฐกิจ และการลงทุนแบบไร้พรมแดน ทำให้เกิดความต้องการ ข้อมูลที่ตรงประเด็นเพื่อช่วยต่อการตัดสินใจได้อย่างรอบคอบและเหมาะสมมากที่สุดตามสภาวะการณ์ต่างๆ และจากการที่ประเทศไทย มีนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (International Accounting Standards) ซึ่งได้รับการยอมรับในระดับสากลว่ามีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่เป็นกลาง และมีความเหมาะสมกว่าที่จะนำมาตราฐานการบัญชีของประเทศใด ประเทศหนึ่งมาใช้ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้ความสำคัญ ในการวัดมูลค่าของรายการทางการเงินต่างๆ โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เพื่อใ้แจ้งงบการเงินสะท้อนมูลค่าที่แท้จริง ได้ข้อมูลที่ตรงประเด็นและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจแก่ผู้ซึ่งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน ทศวรรษนี้ จะเห็นได้ว่าคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ได้มีการใช้วิธีการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในการกำหนด มาตรฐานการบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดประเด็นถกเถียงกันอย่างแพร่หลาย

ถึงความเหมาะสมของการนำมาใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของความน่าเชื่อถือของการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม

งานวิจัยนี้ศึกษาความเห็นต่อการวัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยใช้กรณีศึกษาของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41) ซึ่งกำหนดวิธีการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม และเนื่องจากประเทศไทยมีนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้มีการยกร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แล้วโดยเนื้อหาสำคัญของมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 ซึ่งกำหนดให้มีการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นจึงมีประโยชน์ที่จะทำการศึกษาความคิดเห็นในประเด็นต่างๆ ที่อาจมีขึ้นจากการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ จากผู้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในประเทศไทย ได้แก่ ผู้กำหนดมาตรฐาน ผู้ใช้งบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชี และหน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลทุติยภูมิ การสัมภาษณ์ และการตอบแบบสอบถาม

บทนำ

ผลจากการเติบโตของการค้าระหว่างประเทศ ธุรกิจไร้พรมแดน การลงทุนระหว่างประเทศ ทำให้การวัดต้องการมาตรฐานทางการบัญชีระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาต่อจากงานวิจัยก่อนหน้านี้โดย ลิวิน ทัศนพงศากุล (2548) ศึกษาถึงกระบวนการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 ได้ตั้งข้อสังเกตและประเด็นปัญหาที่เป็นที่ถกเถียงและอาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติต่อไป ควรจะถูกพิจารณาและเป็นข้อควรระวังเมื่อมีการนำมาตรฐานฉบับนี้ไปใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศ และเสนอแนะงานวิจัยสืบเนื่องน่าจะศึกษาเมื่อประเทศใดนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ ว่ามีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศและมีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติหรือไม่

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถูกเลือกมาเป็นกรณีศึกษา เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการเกษตร ซึ่งภาคการเกษตรนั้นมีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศไทย และประเทศไทยมีผู้เข้าร่วมกระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยผู้แทนจากประเทศไทย 2 คนร่วมอยู่ในคณะกรรมการจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชี (Steering committee on IASC E65: Agriculture) ผลที่ได้จากงานวิจัยนี้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม รวมถึงประเด็นต่างๆ ที่ควรพิจารณาเมื่อมาตรฐานการบัญชีถูกบังคับใช้ต่อไป

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อการศึกษางานวิจัยนี้ได้ นำทฤษฎีทฤษฎีการบัญชี ที่เกี่ยวข้องในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ เพื่อทดสอบความสามารถในการอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้น โดยใช้กรณีศึกษาของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 ในประเทศไทย ซึ่งทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง ● ถูกนำมาใช้ในการตั้งสมมติฐาน ของงานวิจัยเพื่อทดสอบว่าสามารถอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นได้หรือไม่
2. เพื่อให้ทราบว่ามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดให้มีการวัดมูลค่าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรม มีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศไทยและมีประเด็นต่างๆ ที่อาจมีขึ้นในทางปฏิบัติหรือไม่

การทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ ได้แก่ การศึกษาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม (Cultural studies) โดย Akathaporn et al. (1993), Gray (1988); Perera (1989, 1994); Meek and Saudagaran (1990); Douppnik and Salter (1995); Salter and Niswander (1995); Gray and Vint (1995); Baydoun and Willett (1995); Hussein (1996); Saudagaran and Meek (1997); MacArthur (1996, 1999); Secord and Su (1994)

ซึ่งบอกถึงสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของแต่ละประเทศนั้นแตกต่างกันซึ่งสภาพแวดล้อมที่ต่างกันก็จะมีผลต่อระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ระดับการศึกษาด้านการบัญชี การให้ความสำคัญและการพัฒนาของหน่วยงานทางวิชาชีพทางการบัญชี และระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ เป็นต้น ปัจจัยเหล่านี้มีความสำคัญเพื่อให้เกิดความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทางการบัญชีของแต่ละประเทศ นำไปสู่การพิจารณาถึงความเหมาะสมของการนำมาตราฐานการบัญชีที่ไม่ได้พัฒนาขึ้นมาเองแล้วนำมาใช้ จะทำให้เกิดผลดี หรือผลเสียอย่างไร งานวิจัยก่อนหน้านี้ได้ศึกษาถึงการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศไปใช้ในประเทศต่างๆ และได้สรุปผลจากการนำไปใช้

ลภินี ทศนพงศากุล (2548) ศึกษาบทบาทการมีส่วนร่วมในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 ของนานาชาติและการได้มาซึ่งข้อสรุปของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อันเป็นผลจากการเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดมาตรฐานในทุกๆ ขั้นตอน และได้มาซึ่งข้อสรุปกำหนดให้มีวิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ลภินี ทศนพงศากุล (2548) พบว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นประเด็นปัญหาที่ถูกกล่าวถึงอย่างมากในหนังสือแสดงความคิดเห็น (Comment letters) ต่อคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยส่วนใหญ่เห็นด้วยกับมูลค่ายุติธรรมหาได้ยากและอาจลดความน่าเชื่อถือ (reliability) ของงบการเงินลงอย่างมาก หากต้องกำหนดให้มีการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากตลาดไม่มีอยู่จริงในหลายๆ สถานการณ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ไม่มีราคาที่สามารถใช้อ้างอิงได้ไหลยปรเทศในกลุ่มประเทศที่กำลังพัฒนา

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนั้นให้กรอบแนวคิดทางทฤษฎีเพื่อการพิสูจน์ โดยงานวิจัยจะตรวจสอบความสามารถในการใช้ทฤษฎีอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นในการนำมาตราฐานฯ มาใช้ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

ความเป็นมาและปัญหา

เนื่องจากผลของการขยายตัวทางการเงิน การลงทุนข้ามประเทศ ทั้งการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ และการลงทุนโดยตรงในธุรกิจในแต่ละประเทศ ทำให้เกิดความต้องการกฎเกณฑ์ทางการบัญชีที่เป็นหนึ่งเดียวในการรับรู้และวัดค่าสินทรัพย์ หนี้สิน และรายได้ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศถูกมองว่าอาจช่วยให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ ในเชิงเปรียบเทียบประเทศที่มีการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard, IAS) มาใช้ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศ ก็จะได้รับความสะดวกมากขึ้นจากผู้ใช้งบการเงิน (Marson, 1993) อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้แสดงความสนใจในประเทศกำลังพัฒนา โดยริเริ่มการพัฒนามาตรฐานการบัญชี เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม โดยระบุว่าเป็นเรื่องที่สำคัญแม้ว่าจะจัดการกับรายการทางธุรกิจที่เฉพาะเจาะจงและไม่ใช้กลุ่มแกนหลักมาตรฐานฯ ภายได้ข้อตกลงกับ IOSCO โดยที่โครงการนี้ได้รับการสนับสนุนการลงทุนจากธนาคารโลก ประมาณ 350,000 ปอนด์สเตอร์ลิง (ลภินี ทศนพงศากุล, 2548)

ในระยะหลังโดยเฉพาะอย่างยิ่งช่วงสองสามทศวรรษที่ผ่านมา IASB ได้มีกำหนดวิธีการในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศโดยใช้มูลค่ายุติธรรม อันได้แก่มาตรฐานการบัญชี IAS 39, IAS 40 และ IAS 41 (Alexander, 2003) ทำให้เกิดคำถามว่ามูลค่ายุติธรรมควรถูกนำมาใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ และหนี้สินหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจและมีงานวิจัยในเรื่องดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2546 Sir David Tweedie ประธาน IASB กำหนดทิศทางการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศว่าจะมุ่งที่จะให้มีการใช้วิธีการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากวิธีนี้จะให้ข้อมูลเป็นประโยชน์และสะท้อนความจริงได้ดีที่สุด

อย่างไรก็ตาม มีประเด็นปัญหาในเรื่องการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมปรากฏให้เห็น เช่น Alexander (2003)

พบว่าคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมที่ถูกใช้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศแต่ละฉบับ ไม่สอดคล้องกัน เช่น ใน IAS 40 (Investment Properties) และ IAS 41 (Agriculture) ส่วน Connolly (2003) และ Menelaides et al. (2003) ระบุว่าการใช้วิธีการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจะทำให้บริษัทสามารถจัดการปิดเป็นตัวเลขได้ เพราะวิธีการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้น ทำภายใต้ข้อสมมติฐานหลายอย่าง การเปลี่ยนแปลงข้อสมมติเพียงชนิดหนึ่งก็อาจมีผลอย่างมีสาระสำคัญต่อตัวเลขในงบการเงิน Accountancy (2002) รายงานว่าการธนาคารและสหพันธ์ยุโรปต่างไม่เห็นด้วยอย่างมากกับวิธีการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเงินโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากเกรงในเรื่องของความผันผวนราคาที่ไม่ควบคุมไม่ได้ และเมื่อรายงานตัวเลขในรายงานทางการเงินอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจคลาดเคลื่อน นอกจากนี้ยังมีประเด็นเรื่องความน่าเชื่อถือ และการตีราคาโดยอิสระอาจเป็นไปได้ยากสำหรับสินทรัพย์บางประเภท (Fargher and Gustafson, 2000) สหภาพยุโรปคัดค้านการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม อันเนื่องจากผลที่อาจมีขึ้นต่อรายงานทางการเงินของธนาคารและกลุ่มธุรกิจประกัน ขณะที่ IASB ต้องการให้ใช้วิธีนี้เพราะว่างบการเงินจะสะท้อนความจริงได้ดีที่สุดในงานวิจัยหลายๆ งาน ยังเคลือบแคลงในเรื่องความน่าเชื่อถือของการได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม (Fargher and Gustafson, 2000 และ Reilly, 2004)

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมที่ยังมีประเด็นถกเถียงอย่างกว้างขวาง ได้แก่ การใช้บางมูลค่ายุติธรรมนั้นอาจต้องมีการกำหนดข้อสมมติต่างๆ เพื่อประมาณการเนื่องจากในบางสถานการณ์ มูลค่ายุติธรรมหาได้ยาก ไม่มีราคาตลาดอ้างอิงสำหรับสินทรัพย์บางอย่าง ในกรณีเช่นนี้ก็อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของมูลค่าที่ได้รับและอาจก่อให้เกิดโอกาสในการจัดการตัวเลขกำไรในงบการเงินได้ นักวิชาการหลายๆ ท่าน ยังคงไม่เห็นด้วยกับการวัดค่าโดยวิธีการใช้มูลค่ายุติธรรม เช่น Barlow (1994) ระบุว่าการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมจะลดความ

น่าเชื่อถือได้ของตัวเลขในงบการเงิน เมื่อเปรียบเทียบกับการวัดค่าโดยใช้วิธี Historical Cost เพราะ Historical cost มีหลักฐานตรวจสอบได้ Khurana and Kim (2004) ศึกษาว่ามูลค่ายุติธรรมให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์น้อยกว่า Historical cost หรือไม่ในการรายงานมูลค่าของงานลงทุนในธุรกิจธนาคาร พบว่าการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมอาจไม่ช่วยปรับปรุงคุณภาพของข้อมูล หากใช้วิธีการประมาณการหรือการกำหนดแนวทางที่เหมาะสมสำหรับการวัดค่าเครื่องมือทางการเงินที่ไม่มีกระแสเงินสดที่มีการซื้อขายกันอยู่จริง

จากประเด็นต่างๆ ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการวัดค่าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมที่มีผลกระทบต่ออย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีของการนำมาใช้ในประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งส่วนใหญ่ไม่มีตลาดซื้อขายแลกเปลี่ยนกันโดยทั่วไป ทำให้ยากที่จะได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม อันอาจก่อให้เกิดข้อสงสัยตามนัยที่เกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่จัดทำขึ้น ดังนั้น งานวิจัยนี้ใช้กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 ศึกษาความเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม และประเด็นต่างๆ ที่อาจมีขึ้นหากร่างมาตรฐานการบัญชี มีผลบังคับใช้ในประเทศ เพื่อให้ผู้ที่ออกมาตรฐานและหน่วยงานกำกับดูแลได้พิจารณาเพื่อเตรียมความพร้อมก่อนการบังคับใช้ต่อไป

ข้อมูลที่ใช้และวิธีการวิจัย

1. ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 และร่างมาตรฐานการบัญชีของไทย การบัญชีเกษตรกรรม

2. การสัมภาษณ์ (Interviews) แบบ Semi-Structured interviews โดยสัมภาษณ์ในส่วนของผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย ผู้ใช้งบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชี ภาควิชาการศึกษาศาสตร์ และหน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ โดยตั้งประเด็นคำถามทั่วไปที่เกี่ยวกับการใช้วิธีการวัดค่าโดย

วิธีมูลค่ายุติธรรม และความเห็นต่อการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในร่างมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม โดยในการวิเคราะห์ผลวิจัย จะแบ่งกลุ่มผู้ถูกสัมภาษณ์เป็นกลุ่มๆ ดังตารางที่ 1

3. การตอบแบบสอบถาม (Questionnaire) (ตารางที่ 2)

การสุ่มตัวอย่าง

กลุ่มผู้ถูกสัมภาษณ์ถูกเลือกโดยวิธี Purposeful sampling (Patton, 1990; Saunders et al., 2000) จากการวิเคราะห์เบื้องต้นว่าเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวข้องและประสบการณ์กับการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือเป็นผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินโดยมุ่งศึกษาธุรกิจเกษตร

ตารางที่ 1 วิเคราะห์ผู้ถูกสัมภาษณ์

กลุ่มผู้ถูกสัมภาษณ์	จำนวนผู้ถูกสัมภาษณ์
กลุ่มผู้ออกมาตรฐานการบัญชี	3
ผู้สอบบัญชี	4
หน่วยงานกำกับดูแล	3
บริษัทในธุรกิจเกษตร	2
สถาบันการเงิน	1
ภาคการศึกษา	2
จำนวนรวม	15

ตารางที่ 2 กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถาม และอัตราการตอบกลับ

	จำนวนประชากร	จำนวนตัวอย่าง	แบบสอบถามที่ตอบกลับ	อัตราการตอบกลับ	เปอร์เซ็นต์
นักวิเคราะห์การเงิน	37	5	30	15	50%
บริษัทในธุรกิจเกษตร	20	20	20	8	40%
บริษัทจดทะเบียน*	300*	30	30	7	23.3%
สำนักงานบัญชี (Big Four Accounting Firms)	4	4	40	17	42.5%
Total	473	59	120	47	39.2%

* รวม 62 บริษัทในภาคการธนาคาร การบริการทางการเงิน และการประกันภัย

เนื่องจากเป็นกลุ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงและต้องปฏิบัติตามหากมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเมื่อมีผลบังคับใช้ตามตารางที่ 1 กลุ่มแรกสัมภาษณ์บริษัทในกลุ่มธุรกิจเกษตร เป็นผู้เกี่ยวข้องโดยตรงกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีเลือกผู้สอบบัญชีที่ประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีกิจการในกลุ่มธุรกิจเกษตร นอกจากนี้ในแง่ของผู้ใช้งบการเงิน ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ตัวแทนจากสถาบันการเงินในแง่ของการใช้งบการเงินในรายงานทางการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจเกษตร และภาคการศึกษา สอบถามความเห็นในประเด็นต่างๆ การวัดค่า และในแง่ของการนำมาใช้ของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมในประเทศไทย นักวิเคราะห์การเงินไม่ถูกสัมภาษณ์ แต่ใช้วิธีการส่งแบบสอบถาม โดยถามในประเด็นหลักที่เกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลทางการเงินที่ใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากผู้วิจัยได้ติดต่อไปยังกลุ่มนี้เพื่อขอสัมภาษณ์ แต่ส่วนใหญ่ระบุว่าไม่มีประสบการณ์ตรงหรือไม่เคยได้ใช้งบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจเกษตรในการวิเคราะห์ทางการเงิน เนื่องจากงบการเงินของบริษัทในกลุ่มนี้ นักลงทุนไม่ค่อยให้ความสนใจมากนัก หน่วยงานกำกับดูแล ได้แก่ ตัวแทนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับดูแลหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

แบบสอบถามถูกส่งให้แก่กลุ่มของผู้ที่เกี่ยวข้องต่างๆ 4 กลุ่มตามตารางที่ 2 โดยมีเกณฑ์การเลือกตัวอย่าง ดังต่อไปนี้ กลุ่มแรกเป็นนักวิเคราะห์ทางการเงินที่ทำงาน ในบริษัทหลักทรัพย์ โดยมีบริษัททั้งหมด 37 บริษัท ก่อนส่งแบบสอบถามผู้วิจัยได้มีการโทรศัพท์ไปขออนุญาต และขอความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม มีเพียง 5 บริษัทยินดีให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามในช่วง เวลาดังกล่าว โดยส่งไปบริษัทละ 6 ชุด รวมทั้งหมด 30 ชุด กลุ่มสองบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเกษตร ที่อยู่ใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้ง 20 บริษัท กลุ่ม สามเป็นบริษัทอื่นๆ ที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่รวม 62 บริษัทในภาคการธนาคาร การบริการ การเงิน และการประกันภัย เลือกกลุ่มตัวอย่างแบบ random sampling จำนวน 30 บริษัท และกลุ่มสุดท้าย คือ ผู้สอบบัญชี ที่ทำงานในกลุ่ม Big Four จำนวน บริษัทละ 10 ชุด 4 บริษัท รวม 40 ชุด

วิธีการวิเคราะห์ผลการวิจัย

งานวิจัยนี้เก็บข้อมูลโดยวิธีการสัมภาษณ์ และการตอบแบบสอบถาม ข้อมูลจากทั้งสองวิธีจะช่วยเพิ่มความ น่าเชื่อถือของการวิเคราะห์ผลที่ได้รับจากแต่ละวิธีเพื่อนำมารวมเปรียบเทียบกัน ในการวิเคราะห์ผลการวิจัย นอกจากนี้ทั้งสองวิธีต่างมีข้อดี ข้อเสียที่แตกต่างกันซึ่งสามารถช่วยลดโอกาสของข้อผิดพลาดและเพิ่มความสามารถของนักวิจัยที่จะได้รับข้อมูลในลักษณะที่แตกต่างกัน โดยข้อมูลที่ได้รับการสัมภาษณ์จะให้ข้อมูลในเชิงลึก ขณะที่สามารถทำได้จำนวนจำกัดด้วยทรัพยากรที่มีอย่าง จำกัดทั้งด้านเวลา การเข้าถึงแหล่งข้อมูลที่ห่างไกล และค่าใช้จ่ายที่ค่อนข้างสูงในการจัดการ ส่วนการส่งแบบสอบถามจะช่วยให้ได้ข้อมูลในวงกว้างกว่าด้วยต้นทุน การจัดการต่ำกว่า ขณะที่ข้อมูลที่ได้รับมักจะจำกัดตามแบบสอบถามที่ตอบ ดังนั้น ต้องวางแผนการออกแบบสอบถามอย่างรอบคอบมาก (Hussey and Hussey (1997) และ Saunders et al. (2000))

คำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์นั้นเป็นคำถามปลายเปิด โดยมีการเตรียมคำถามล่วงหน้าซึ่งพัฒนาขึ้นมาจากกรอบ ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะจากงานวิจัย ก่อนหน้านี้โดย Kosonboon (2004) ได้เสนอประเด็นที่ ต่างๆ ที่พบจากงานวิจัยเรื่อง “The relevance of International Accounting Standards for developing countries: The case of IAS 41 in Thailand” และ จากร่างมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรของไทย ผู้ถูก สัมภาษณ์จะถูกถาม ให้แสดงความคิดเห็น 2 ประเด็นหลัก คือ ความเห็นทั่วไปเกี่ยวกับการใช้วิธีการวัดค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรม และความเห็นต่อร่างมาตรฐานการบัญชี เกษตรกรที่มีกฎกำหนดให้วัดค่าสินทรัพย์ทางการ เกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามหลักการที่กำหนดใน มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41

คำถามแบบสอบถามถูกพัฒนาจากการทบทวน วรรณกรรมเช่นกัน แต่เป็นคำถามปลายเปิดให้เลือกตอบ ตามที่เห็นสมควร ดังนั้นคำถามที่ให้ตัวเลือกมานั้นจะถูก นำมาหาคำตอบ ผลที่ได้จะถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ ข้อมูลทางสถิติ (Statistical analysis) โดยสถิติที่ใช้ คือ Two-sample t-test และ Mann-Whitney test เนื่องจากต้องการทราบความสัมพันธ์ของคำตอบว่า คำตอบที่ได้จากผู้ตอบแบบสอบถามในแต่ละกลุ่มให้ความ เห็นที่แตกต่างกันหรือไม่ มีประเด็นที่ค้นพบเหมือนหรือ แตกต่างจากที่ได้ตั้งสมมติฐานขึ้นมาก่อนที่จะมีการเก็บ ข้อมูลจริง ข้อมูลที่ได้น่าจะเป็นประโยชน์ต่อคณะกรรมการ กำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทยในแง่การเตรียมการใน ขั้นตอนก่อนการบังคับใช้ของมาตรฐานฉบับนี้ และอาจ เป็นประเด็นที่ควรพิจารณาหากต้องมีการแสดงความคิดเห็น เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในเวทีการบัญชีระหว่างประเทศ ต่อไป ในแง่ประเด็นที่ควรพิจารณาในการกำหนด มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจากความคิดเห็นหรือ สถานการณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากในการแสดง ความคิดเห็นระดับประเทศ ก็ควรสะท้อนให้เห็นถึงความเห็น จากบุคคลกลุ่มต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ใช่เพียงแต่กลุ่ม

ผู้ออกมาตรฐานการบัญชีเท่านั้น ผลทางสถิติจะบอกให้ทราบ ว่า แต่ละกลุ่มของผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเห็นที่แตกต่างกันหรือไม่ โดยกำหนดระดับนัยสำคัญที่ 5%

ผลงานวิจัย

จากการสัมภาษณ์พบว่าผู้ถูกสัมภาษณ์ส่วนใหญ่ระบุประเด็นที่เกี่ยวกับว่าหากต้องมีการวัดค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว ประเทศไทยได้มีความพร้อมหรือมีกลไกต่างๆ ที่ช่วยในการวัดค่าสินทรัพย์ให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ เพราะผู้ถูกสัมภาษณ์มีความกังวลในเรื่องของความน่าเชื่อถือของการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากไม่มีความพร้อม ขาดกลไกที่ช่วยให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม ขาดตลาดที่มีการซื้อขายสินทรัพย์จริงหรือราคาอ้างอิงที่เหมาะสม นอกจากนี้ผู้ถูกสัมภาษณ์เชื่อว่าการใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจะมีประโยชน์น้อย และเพิ่มความยุ่งยากในการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรโดยเฉพาะที่มีอายุสั้นๆ ดังนั้นวิธีการวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในบางกรณี ผู้ถูกสัมภาษณ์ระบุความต้องการหากมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมของไทยมีผลบังคับใช้ ขอให้มีการเพิ่มกรณีตัวอย่างสำหรับประเทศไทยเอง และเพิ่มในส่วนของการตีความให้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้ถูกสัมภาษณ์ก็ไม่ได้แสดงความกังวลมากนักหากมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมถูกบังคับใช้ เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้เปิดช่องโดยการอนุญาตให้ใช้วิธีราคาทุนในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ผลจากแบบสอบถามพบว่า ประเด็นที่ถูกกล่าวถึงและวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก คือประเด็นคำถามในส่วนที่สอง เรื่องการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม บริษัทในธุรกิจเกษตรส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมทั้งประเด็นเรื่องการรายงานมูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนไปในส่วนของทุนจนกระทั่งมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความสับสนและเข้าใจผิดได้เนื่องจากราคาของสินทรัพย์ทาง

การเกษตรมีความผันผวนค่อนข้างมาก และบริษัทเชื่อว่ามูลค่ายุติธรรมทำได้ยากและไม่มีอยู่จริงสำหรับสินทรัพย์ทางการเกษตรในแต่ละช่วงการเติบโต ซึ่งจะมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่รายงานออกมา ในส่วนของผู้ตอบบัญชีก็แสดงความกังวลในเรื่องของความน่าเชื่อถือของการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ขณะที่กลุ่มตัวแทนผู้ใช้งบการเงินเห็นว่ามูลค่ายุติธรรมอยู่ในประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นแต่ก็น่าจะมีประเด็นเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าแบบเดิมควบคู่กันไปด้วย

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติพบว่าหากเปรียบเทียบตามกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้วิธี Two-Sample t-test และ Mann-Whitney test โดยแบ่งเป็น 2 ประเด็นคำถามหลัก การวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมโดยทั่วไป และความเหมาะสมของการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 41 มาใช้ในประเทศไทยที่กำหนดให้มีการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มธุรกิจเกษตร กลุ่มธุรกิจอื่นๆ และกลุ่มผู้สอบบัญชีให้ความเห็นเป็นไปในทางเดียวกัน ขณะที่กลุ่มตัวแทนของผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามจากกลุ่มธุรกิจเกษตร ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลมากที่สุด เพื่อหวังจะใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ ขณะที่กลุ่มตอบแบบสอบถามในกลุ่มธุรกิจเกษตร ส่วนหนึ่งอาจไม่เห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น เพิ่มความยุ่งยากในการทำงาน กังวลปัญหาที่อาจเกิดขึ้น และต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายในการจัดการด้านข้อมูลต่างๆ และส่วนหนึ่งอาจไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจมากนักให้คู่แข่งทางการค้าทราบ

ข้อมูลที่รวบรวมได้จากผลการสัมภาษณ์และการตอบแบบสอบถามเป็นไปในทางเดียวกัน สนับสนุนซึ่งกันและกันและเป็นไปตามที่คาดการณ์หรือสมมติฐานที่วางไว้ของผู้วิจัย ซึ่งได้จากการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยก่อนๆ ที่ผ่านมา

สรุปงานวิจัย

งานวิจัยนี้ได้ศึกษาความสามารถในการใช้ทฤษฎีอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้น ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งผลงานวิจัยพบว่าทฤษฎีเรื่องสภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม (Cultural studies) น่าจะสามารถอธิบายสิ่งที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี โดยเห็นได้จากความเห็นที่มีการแสดงอย่างกว้างขวางโดยกลุ่มผู้ถูกสัมภาษณ์และผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งระบุประเด็นปัญหาที่อาจมีขึ้นหากมีการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้านี้ว่า สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรมของแต่ละประเทศนั้นแตกต่างกันซึ่งสภาพแวดล้อมที่ต่างกันก็จะมีผลต่อระบบบัญชีที่แตกต่างกัน ระดับการศึกษาด้านการบัญชี การให้ความสำคัญและการพัฒนาของหน่วยงานวิชาชีพทางการบัญชี และระดับการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ และมีผลต่อความเห็นต่อการนำมาตราฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ ประเด็นปัญหาที่เป็นที่ถกเถียงที่พบในงานวิจัยก่อนหน้านี้ที่ชี้ให้เห็นปัญหาที่อาจมีขึ้นในประเทศกำลังพัฒนา ก็พบเห็นในลักษณะเดียวกันในงานวิจัยนี้สำหรับกรณีศึกษาของประเทศไทยซึ่งอาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติต่อไป จึงควรจะถูกพิจารณาและเป็นข้อควรระวังเมื่อมีการนำมาตราฐานฉบับนี้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทย

นอกจากนี้ความเห็นที่ได้รับจากกลุ่มผู้ถูกสัมภาษณ์และผู้ตอบแบบสอบถาม โดยเฉพาะประเด็นปัญหาที่ยังเป็นที่สงสัยที่พบจากงานวิจัยนี้ ก็จะสามารใช้เป็นแนวทางประกอบในการพิจารณาจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทยต่อไป

ข้อจำกัดของงานวิจัย

ข้อจำกัดแรก คือ เนื่องจากในขั้นตอนการสัมภาษณ์มีขึ้นก่อนการบังคับใช้ของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรในประเทศไทย ดังนั้นความเห็นที่ได้จากการสัมภาษณ์ส่วนใหญ่ มักเกิดจากความเห็นเชิงทฤษฎี อาจไม่ครอบคลุมประเด็นอื่นที่อาจมีขึ้น เนื่องจากยังไม่มีกรทดลองการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ดังนั้นประเด็นอื่นๆที่เกี่ยวข้อง อาจยังไม่มีกรลงถึงจนกว่าจะมีการปฏิบัติจริงๆ

ข้อจำกัดที่สอง คือ เป็นข้อจำกัดของการส่งแบบสอบถาม นั่นคือ ผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉพาะจากกลุ่มผู้ใช้งบการเงินที่เป็นนิติวิเคราะห์ทางการเงิน มักไม่มีประสบการณ์ทางการเงินใ้ใช้งบการเงินของกลุ่มในธุรกิจการเกษตร ดังนั้นการแสดงความเห็นต่อประเด็นที่เกี่ยวข้องกับบัญชีเกษตรกรและการวัดมูลค่าจึงค่อนข้างแตกต่าง นอกจากนั้นเนื่องจากจำนวนของตัวอย่างที่เลือกส่งแบบสอบถามค่อนข้างน้อยในเชิงสถิติ ถึงแม้จะครอบคลุมผู้เกี่ยวข้องทุกกลุ่ม ดังนั้นจึงต้องมีการตีความผลด้วยควมระวังรอบคอบ

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยสืบเนื่อง

งานวิจัยสืบเนื่องน่าจะศึกษาเมื่อประเทศไทยนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ มีประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติหรือไม่ งานวิจัยฉบับนี้ไม่ครอบคลุมเรื่องดังกล่าวเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรฉบับนี้ยังไม่ผลบังคับใช้ในประเทศไทย ขณะนี้ยังอยู่ระหว่างการทบทวนร่างมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม หากมีประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น คล้ายคลึงกับที่นำเสนอในงานวิจัยนี้ ก็น่าจะเป็นประเด็นสำคัญที่น่าสนใจสำหรับประเทศไทยในการนำเสนอความเห็นในเวทีระดับประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกระบวนการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศต่อไป

บรรณานุกรม

- Accountancy (2002). “**The big debate,**” Vol.129 (1301), p.1.
- Alexander, D. (2003). “**Fair values in IAS GAAP,**” Paper presented at Illinois International Accounting Summer Conferences, Göttingen University, Germany, June 2003.
- Akathaporn, P., Novin, A.M. and Abdolmohammadi, M.J. (1993). “Accounting education and practices in Thailand: Perceived problems and effectiveness of enhancement strategies”, **The International Journal of Accounting**, Vol.8, pp.259-272.
- Barth, M.(1994). “Fair value accounting: evidence from investment securities and market valuation”, **The Accounting Review**, Vol.69(1), pp.1-25.
- Baydoun, W. and Willett, R. (1995). “Cultural relevance of western accounting systems to developing countries”, **Abacus**, Vol.31(1), pp.67-92.
- Connolly, J. (2003). “Insurers frustrated with International Accounting Standards Board”, **National Underwriter**, Vol.107(23), p.41.
- Douplik, T. S. and Salter, S. B. (1993) “An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices”, **Journal of International Business Studies**, Vol.24(1), pp.41-60.
- Fargher, N. and Gustafson, S. (2000). “The big debate”, **Australian CPA**, Vol.70(9), pp.72-73.
- Gray, S. J. (1988) “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”, **Abacus**, Vol.24(1), pp.1-15.
- Gray, S. J. and Vint, H.M. (1995), “The impact of culture on accounting disclosure: some international evidence”, **Asia-Pacific Journal of Accounting**, Vol. 2 (December), pp.33-43.
- Hussein, M. E. (1996), “A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and The Netherlands”, **The International Journal of Accounting**, Vol.31(1), pp.95-110.
- Hussey, J. and Hussey, R. (1997), **Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students**, Macmillan Press.
- Khurana, I. K. and Kim, J. (2003), “Relative value relevance of historical cost vs. fair value: Evidence from bank holding companies”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.22(1), pp.19-42.
- Kosonboon, L.D. (2003) “**The relevance of International Accounting Standards for developing countries: The case of IAS 41 in Thailand**”, PhD Thesis.
- Larson, P. (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, pp.27-43.
- 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**, Vol.31(2), pp.213-37.
- _____. (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**, Vol.8(2), pp.315-35.

- Meek, G.K. and Saudagaran, S.M. (1990), "A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context", **Journal of Accounting Literature**, Vol.9, pp.145-82.
- Menelaides, S.L., Graham, L.E. and Fischbach, G. (2003). "The auditor's approach to fair value", **Journal of Accountancy**, Vol.195(6), pp.73-76.
- Perera, M.H.B. (1989), "Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting", **The International Journal of Accounting**, Vol.24, pp.42-56.
- _____.(1994), "Culture and international accounting: Some thoughts on research issues and prospects", **Advances in International Accounting**, Vol.7, pp. 267-85.
- Reilly, D. (2004). "As IASB unveils new rules, dispute with EU continues", **Wall Street Journal**, March, p.A2.
- Rivera, M.J. (1989) "The Internationalization of Accounting Standards: Past, Problems and Current Prospects", **The International Journal of Accounting**, Vol.24, pp.320-41.
- Salter, S. B. and Niswander, F. (1995), "Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory", **Journal of International Business Studies**, Vol.26(2), pp.379-97.
- Samuels, J.M. and Oliga, J.C. (1988). "Accounting Standards in Developing Countries", **The International Journal of Accounting**, Fall, pp.69-88.
- Saudagaran, S. and Meek, G. (1997), "A Review of Research on the Relationship between International Capital Markets and Financial Reporting by Multinational Firms." **Journal of Accounting Literature**, Vol.16, pp.127-159.
- Saunders, A., Lewis, P., and Thornhill, A. (2000), **Research Methods for Business Students**, London: Financial Times-Prentice Hall.
- Secord, P. and Su, X. (1994), "An empirical analysis of culture and accounting models in Asia", **Asian Review of Accounting**, Vol.2(1).
- ลภินี ทัดนพวงศากุล. (2548). "ลัทธิขงจื้อกับการกำหนดมาตรฐานการบัญชี กรณีศึกษามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41", **วารสารวิชาชีพบัญชี**, ฉบับที่ 2.