

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรม

การดำเนินธุรกิจในยุคอุตสาหกรรมเกษตร อันประกอบด้วย การเลี้ยงสัตว์ การประมงและการปลูกพืชมีลักษณะการผลิตที่แตกต่างจากธุรกิจอื่น ๆ รวมถึงความแตกต่างในการบันทึกบัญชี การคำนวณต้นทุน การวัดมูลค่า และการแสดงรายการ เมื่อไม่มีรูปแบบที่ชัดเจนในการปฏิบัติด้านบัญชี ธุรกิจด้านการเกษตรเหล่านี้จึงใช้วิธีอ้างอิงตามแนวทางของแม่บทการบัญชี และ มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆที่เกี่ยวข้องมาใช้ จนกระทั่งในปี 2545 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งในปัจจุบันคือ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้มอบหมายให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ยกร่างมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรมขึ้นมาพิจารณา และ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (International Accounting Standard: IAS No.41 Agriculture) ขึ้นมา เพื่อกำหนดวิธีการบัญชี สำหรับธุรกิจเกษตรกรรม

ในการศึกษาครั้งนี้ ได้นำแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป มาเปรียบเทียบกับร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม ว่ามีความแตกต่างในเรื่องใด เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติเมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานฉบับนี้ โดยอ้างอิงจาก

1. แนวทางปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี(สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542)
2. ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 57 เรื่อง เกษตรกรรม ฉบับแก้ไข พ.ศ.2549

2.1 แนวทางปฏิบัติตามแม่บทการบัญชี

แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่มีใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และ การแสดงรายการและการเปิดเผยในงบการเงิน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล
สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542)

สำหรับการรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบคุณนั้น จะรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ และรายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยต้องมีความแน่นอนเพียงพอที่จะผ่านเกณฑ์ดังกล่าวก่อนที่จะรับรู้รายการนั้นเป็นสินทรัพย์ในงบคุณได้

2. การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542) โดยรวมถึงรายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายการกำไรอาจเกิดจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว และรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น รายการกำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและรายการกำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่มขึ้น

สำหรับการรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนนั้น จะรับรู้เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งคือ การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542) โดยรวมถึงรายการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายการขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ รายการขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว และรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น รายการขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

สำหรับการรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนนั้นจะรับรู้เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งคือ การรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์

3. การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542) โดยกำหนดเกณฑ์ในการวัดมูลค่าของรายการต่าง ๆ ได้แก่ ราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าที่จะได้รับ และมูลค่าปัจจุบัน

สำหรับมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินค้าคงเหลือ ระบุให้กิจการแสดงราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า อย่างไรก็ตาม สินค้าคงเหลือบางประเภทอาจแสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับตามสภาพของผลผลิตนั้น เช่น ผลผลิตจากการปศุสัตว์ พืชผลทางการเกษตร หรือ แร่ธาตุที่มีการทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้าไว้แล้ว หรือมีการประกันราคาโดยรัฐบาล หรือมีตลาดที่แน่นอนซึ่งปราศจากความเสี่ยงในการจำหน่ายสินค้าดังกล่าว (เมธากุล เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันทพร, 2544)

4. การแสดงรายการในงบดุล

งบดุลจะแสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ที่กิจการใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง แยกจากสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้ใช้ในการดำเนินงานระยะยาว และยังแสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปัจจุบันแยกจากสินทรัพย์ที่ให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งงวดบัญชี ดังนั้นจึงต้องมีการจัดประเภทสินทรัพย์เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และสามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินของกิจการอื่นได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน ได้จัดประเภทสินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน โดยสินทรัพย์หมุนเวียนจะมีลักษณะที่กิจการมีวัตถุประสงค์จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อการค้าหรือถือไว้ในระยะสั้น หรือคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในหนึ่งปีหรือรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ สินทรัพย์หมุนเวียนจะรวมถึงลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือที่กิจการมีไว้เพื่อขายเพื่อใช้และเพื่อให้ประโยชน์ในการดำเนินงานปกติ แม้ว่ากิจการไม่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์เหล่านั้นภายในหนึ่งปี นับจากวันที่ในงบดุล

สำหรับสินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะดังกล่าวข้างต้น ให้จัดว่าเป็นประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน โดยให้รวมถึงสินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ทางการเงิน และสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีระยะยาวโดยลักษณะ ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เงินลงทุนระยะยาว เงินลงทุนในบริษัทร่วม เงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยม ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เป็นต้น

รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่แตกต่างกันควรจะแสดงแยกรายการในงบดุล โดยพิจารณาว่ารายการใดควรแสดงแยกเพิ่มเติมจากลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์ รวมถึงความ มีนัยสำคัญของรายการ เพื่อให้งบดุลแสดงฐานะทางการเงิน โดยถูกต้องตามควร

5. การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

งบกำไรขาดทุนเป็นรายงานทางการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นเพื่อแสดงผลการดำเนินงานสำหรับงวดเวลาหนึ่ง เนื่องจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีของแต่ละกิจการจะมีผลกระทบที่แตกต่างกันในด้านความมีเสถียรภาพ ความเสี่ยง และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้า โดยกิจการจะรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวด ส่วนของรายได้ที่สูงหรือต่ำกว่า ค่าใช้จ่าย คือ กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะทำให้ทราบถึงความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการ

ดังนั้น งบกำไรขาดทุนจึงต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติม หากมาตรฐานกำหนด หรือถ้าการแสดงนั้นจะทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควร

6. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุประกอบงบการเงินถือเป็นว่าส่วนประกอบหนึ่งของงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีเรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้กำหนดว่าหมายเหตุประกอบงบการเงินของ กิจการจะต้อง

6.1 แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่กิจการ เลือกใช้

6.2 เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด

6.3 ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ งบการเงินแสดง โดยถูกต้องตามควร

กิจการจะต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเป็นระบบ รายการแต่ละ รายการในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด จะต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุ ประกอบงบการเงินได้ และนอกจากนั้น หมายเหตุงบการเงินจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบ การเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้

2.2 ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 57 เรื่อง เกษตรกรรม ฉบับแก้ไข พ.ศ. 2549

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี การนำเสนองบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยมีคำจำกัดความเกี่ยวกับเกษตรกรรม ดังนี้

1. กิจกรรมทางการเกษตร หมายถึง การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตผลทางการเกษตรเพื่อการขาย หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ

โดยหมายความครอบคลุมถึงกิจกรรมหลายลักษณะ เช่น การทำปุ๋ยสัตว์ การทำป่าไม้ การเพาะปลูกพืชที่ใช้ผลผลิตได้หลายฤดูกาล การทำสวน การทำไร่ การเพาะพันธุ์ไม้ดอก การเพาะพันธุ์สัตว์น้ำ ซึ่งสามารถบริหารสินทรัพย์ชีวภาพให้เกิดการแปรรูปเชิงชีวภาพและสามารถวัดความเปลี่ยนแปลงทั้งในเชิงคุณภาพและปริมาณได้ แต่จะไม่รวมถึงกิจกรรมทางการเกษตรจากกิจกรรมอื่น ๆ เช่น การจับปลาจากมหาสมุทร หรือการตัดไม้ในป่า ซึ่งถือว่าเป็นการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากแหล่งที่มีได้มีการบริหาร

2. ผลิตผลทางการเกษตร หมายถึง ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ เช่น ยางพารา ใบชา ขนสัตว์ และน้ำมัน

3. สินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง สัตว์ที่มีชีวิตหรือพืช

4. การแปรรูปเชิงชีวภาพ หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโตโดยมีปริมาณเพิ่มขึ้นหรือปรับปรุงคุณภาพให้ดีขึ้น การเสื่อมถอยโดยมีปริมาณลดลงหรือคุณภาพต่ำลง การขยายพันธุ์เพื่อเพิ่มจำนวนและการให้ผลผลิตเพื่อขาย

5. กลุ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง กลุ่มของสัตว์ที่มีชีวิตหรือพืชที่คล้ายคลึงกัน

6. การเก็บเกี่ยว หมายถึง การแยกผลิตผลออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ

สำหรับส่วนของขอบเขตการบันทึกบัญชีของรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้กำหนดให้ถือปฏิบัติกับรายการต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ชีวภาพ
2. ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
3. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่มีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่า

ยุติธรรม

และร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะไม่ถือปฏิบัติกับรายการต่อไปนี้

1. ที่ดินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร
2. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร
3. ภาระบวการที่เกิดขึ้นภายหลังการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร แม้ว่าจะเป็นภาระบวการต่อเนื่องของกิจกรรมทางการเกษตรและคล้ายคลึงกับการแปรรูปเชิงชีวภาพ เช่น ภาระบวการแปรรูปองุ่นให้เป็นเหล้าองุ่นโดยผู้ผลิตเหล้าองุ่นที่เป็นผู้ปลูกองุ่นด้วย

จากคำจำกัดความและขอบเขตดังกล่าวข้างต้น สามารถแสดงตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลมาจากภาระบวการหลังเก็บเกี่ยว ดังที่แสดงรายละเอียดในตารางที่ 2-1

ตารางที่ 2-1 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลมาจากภาระบวการหลังเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทางการเกษตร	ผลิตภัณฑ์จากภาระบวการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว
แกะ	ขนแกะ	เส้นใย พรหม
ต้นไม้อื่นในป่าปลูก	ท่อนซุง	ไม้แปรรูป
ต้นพืช	ฝ้าย	ด้าย ฝ้าย
	อ้อยที่เก็บเกี่ยว	น้ำตาล
โคนม	น้ำนม	เนยแข็ง
สุกร	สุกรชำแหละ	ไส้กรอก แฮม
ไม้ใบ	ใบชา	ใบชาสุบ่มแห้ง
เถาองุ่น	ผลองุ่น	เหล้าองุ่น
ไม้ผล	ผลไม้อื่นที่เก็บเกี่ยว	ผลไม้แปรรูป

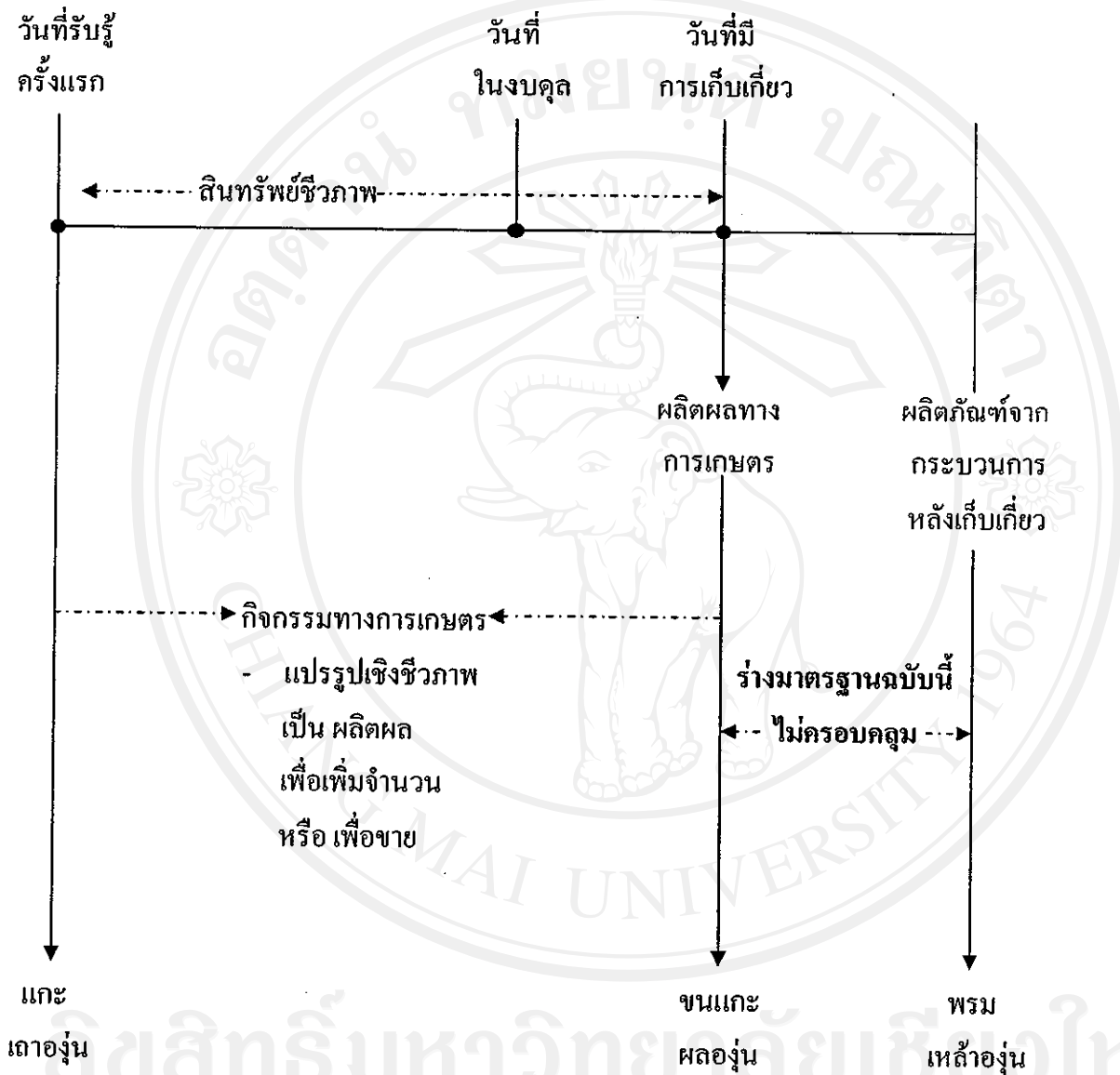
ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2549

การรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตรนั้น กำหนดให้มีการรับรู้ครั้งแรก
เมื่อมีคุณสมบัติครบ 3 ข้อดังนี้

1. สามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้โดยเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ผ่านมา ซึ่งอำนาจ
ในการควบคุมนั้น สามารถนับจากการที่ได้รับหลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น การประทับ
เครื่องหมายในโคที่ซื้อหรือที่เกิด
2. มีความเป็นไปได้ที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น
โดยผลประโยชน์ในอนาคตจะวัดจากคุณลักษณะทางกายภาพที่มีนัยสำคัญ
3. สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

จากรายละเอียดต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น สามารถแสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับ
กิจกรรมทางการเกษตร ดังแสดงรายละเอียดในภาพที่ 2-1

ภาพที่ 2-1 แสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร



ที่มา: ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545

จากภาพที่ 2-1 แสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยเริ่มจากวันที่ได้รับรู้รายการครั้งแรกของแกะและเอาขนเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ จากนั้นจะเกิดกิจกรรมทางการเกษตร โดยมีการแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นผลผลิตเพื่อเพิ่มจำนวนหรือเพื่อขายตลอดช่วงระยะเวลาจนถึงวันที่มีการเก็บเกี่ยว แต่หากถึงวันที่ในงบบุคลากรแต่ยังไม่มีการเก็บเกี่ยว จะต้องแสดงรายการ

ไว้จนกระทั่งถึงวันที่มีการเก็บเกี่ยวจึงรับรู้เป็นผลผลิตทางการเกษตร คือ ขนแกะหรือผลองุ่น สำหรับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จะไม่ครอบคลุมถึงส่วนของผลิตภัณฑ์จากกระบวนการหลังการเก็บเกี่ยว เช่น แปรรูปขนแกะเป็นพรม หรือ แปรรูปผลองุ่นเป็นเหล้าองุ่น

2.2.1 การวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้ครั้งแรก และ ณ ทุกวันที่ในงบดุล ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เว้นแต่กรณีที่การวัดมูลค่ายุติธรรมไม่สามารถทำได้ที่น่าเชื่อถือ สำหรับผลผลิตทางการเกษตรที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยวหักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “สินค้าคงเหลือ” หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรก ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือซึ่งได้แก่ การที่ไม่มีราคาตลาดรองรับและการประมาณการมูลค่ายุติธรรมด้วยทางเลือกอื่นไม่มีความชัดเจนและไม่น่าเชื่อถือ ในกรณีดังกล่าว สินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหัก ค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า และในทันทีที่มีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย

สำหรับราคามูลค่ายุติธรรมสามารถใช้ได้ 6 วิธีด้วยกัน คือ

1. ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ราคาที่อ้างอิงกันในตลาดดังกล่าวมีความเหมาะสมที่จะนำมากำหนดมูลค่ายุติธรรมให้กันสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ในกรณีที่สามารถเข้าถึงตลาดซื้อขายคล่องได้มากกว่าหนึ่งแห่ง ควรเลือกใช้ราคาของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้าไปจำหน่าย
2. ราคาตลาดล่าสุด เป็นราคาของรายการธุรกรรมล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด ซึ่งช่วงเวลาที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับวันที่ในงบดุลจะต้องไม่อยู่ในภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ
3. ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน ซึ่งต้องปรับปรุงความแตกต่างแล้ว
4. ราคาเทียบเคียง เช่น ราคาของสวนผลไม้ที่แสดงในหน่วยบรรจุสินค้าเพื่อส่งออกมูลค่าของโคหรือกระบือที่แสดงในหน่วยกิโลกรัมของเนื้อ

5. มูลค่าปัจจุบันสุทธิ หากว่าไม่สามารถหาราคาตลาดหรือมูลค่าเพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ ให้ใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิของประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้

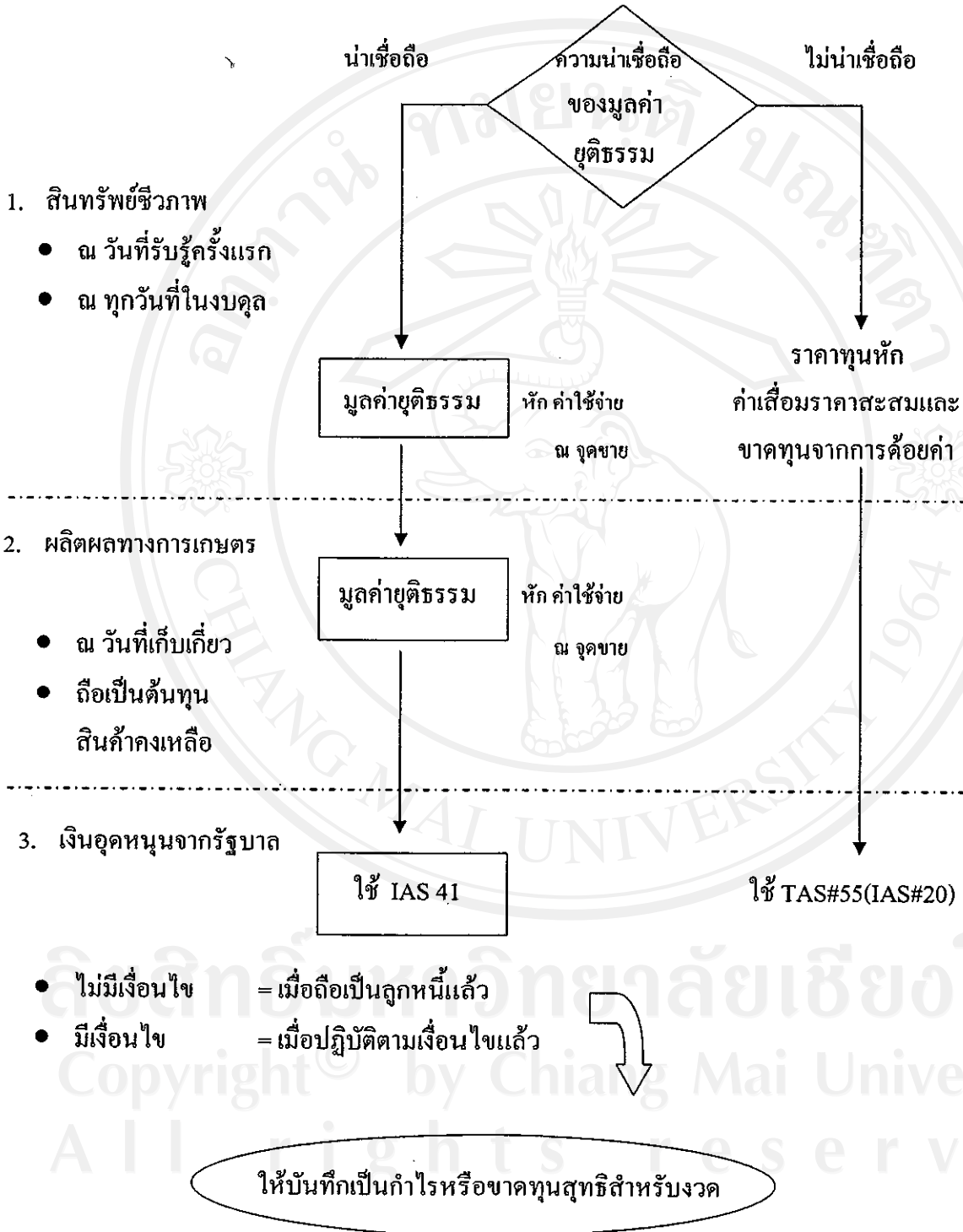
6. ราคาต้นทุน ในบางกรณีต้นทุนอาจมีค่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมได้ เช่น กรณีการลงต้นกล้าไม้ผลก่อนวันที่ในงบบุคคลเพียงเล็กน้อย หรือ การเจริญเติบโตในช่วงแรกของการปลูกป่าสนที่มีวงจรการผลิตนาน 30 ปี

2.2.2 การรับรู้กำไรขาดทุน

รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดสำหรับรายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ผลผลิตทางการเกษตรครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

จากรายละเอียดต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น สามารถแสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าและการรับรู้กำไรขาดทุน ดังแสดงรายละเอียดในภาพที่ 2-2

ภาพที่ 2-2 แสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าและการรับรู้กำไรขาดทุน



จากภาพที่ 2-2 แสดงภาพรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าและการรับรู้กำไรขาดทุนแสดง โดยสินทรัพย์ชีวภาพจะต้องวัดมูลค่า ณ วันที่รับรู้ครั้งแรก และ ทุกวันที่ในงบดุล หากการวัดมูลค่ายุติธรรมทำได้ย่น่าเชื่อถือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมนั้น หัก ด้วยค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ส่วนผลผลิตทางการเกษตรจะวัดมูลค่า ณ วันที่เก็บเกี่ยว ต้นทุนที่เกิดแสดงรายการเป็นสินค้าคงเหลือ หากการวัดมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตทางการเกษตรนั้นทำได้ย่น่าเชื่อถือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมนั้น หัก ด้วยค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ไม่แตกต่างกับสินทรัพย์ชีวภาพ ถ้าหากการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ และ ผลผลิตทางการเกษตรนั้นไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ใช้ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่า สำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกรณีไม่มีเงื่อนไขให้บันทึกเป็นรายได้ออกการรับรู้ในงบดุล หากมีเงื่อนไขให้บันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดเมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนดแล้ว

2.2.3 การเปิดเผยข้อมูลของรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชี

กิจการต้องเปิดเผยรายการสำคัญดังต่อไปนี้

1. ต้องแสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุล
2. ต้องเปิดเผยยอดรวมของรายการกำไรหรือรายการกำไรขาดทุนสำหรับงวดของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรที่เกิดจากการรับรู้ครั้งแรก และต้องเปิดเผยยอดรวมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพ
3. ต้องเปิดเผยรายละเอียดสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มพร้อมคำอธิบาย
4. ต้องเปิดเผยวิธีที่ใช้และสมมติฐานที่สำคัญในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว และ ของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม
5. ต้องแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวด โดยไม่ต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งได้แก่ รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการซื้อหรือจากการรวมธุรกิจ ยอดลดลงเนื่องจากการขายหรือจากการเก็บเกี่ยวผลอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิซึ่งเกิดจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ และ รายการเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ
6. ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งได้แก่ รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ช่วงประมาณการของมูลค่ายุติธรรมที่จะมีความเป็นไปได้สูงสุด

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา และ ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันต้นงวดและปลายงวด

7. ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลสำหรับกิจกรรมทางการเกษตร ซึ่ง ได้แก่ ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนรัฐบาลที่รับรู้ในงบการเงิน เงื่อนไขต่าง ๆ ที่ยังไม่ได้ปฏิบัติและภาวะอื่น ๆ ที่อาจเกิดจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และ ระดับของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่คาดว่าจะลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

2.3 ทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม โดยพิจารณาจากงานวิจัยที่คล้ายคลึงกัน เช่น

จันทร์จิรา ขวชาติ (2544) ได้ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องการบัญชีสำหรับกิจการปลูกสร้างสวนป่ากรณีศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งมีวิธีการศึกษา โดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางบัญชีในการปลูกสร้างสวนป่าแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ ขององค์การอุตสาหกรรมป่าไม้เขตจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งเป็นข้อมูลต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปลูกสร้างสวนป่าสักระหว่างปี พ.ศ. 2518 ถึง พ.ศ. 2542 และข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จากการขายไม้สักที่ตัดฟันในสวนป่าสักดังกล่าวข้างต้น นอกจากนี้ยังใช้ข้อมูลอ้างอิงซึ่งเป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการศึกษา เช่น การคำนวณปริมาณไม้ท่อน ปริมาณและราคา เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการบันทึกบัญชี การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการเปิดเผยข้อมูลตลอดจนปัญหาที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังเป็นการรักษาผลประโยชน์ของเอกชนผู้ประกอบกิจการปลูกสร้างสวนป่า และ สนับสนุนนโยบายของรัฐในการส่งเสริมให้เอกชนปลูกป่าเพื่อการค้าและลดการตัดไม้ทำลายป่า

จากการศึกษาพบว่า วิธีการบัญชีของกิจการที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการเกษตรยังไม่มีมาตรฐานที่เหมาะสมรองรับ จากการศึกษาแนวทางการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในประเทศไทยพบว่าวิธีการบัญชีของกิจการที่ทำเกษตรในประเทศไทยที่ปฏิบัติอยู่คือวิธีราคาทุนในอดีต ซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

ผลที่ได้จากการศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่าถ้าสวนป่าสักแม่หอพระมีการเลือกใช้แนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย โดยใช้วิธีราคาทุนในอดีต จะทำให้งบการเงินมีการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุล ทั้งสินทรัพย์ชีวภาพคือต้นสัก และผลผลิตทางการเกษตรคือ ไม้สักท่อนซึ่งถือเป็นสินค้าคงเหลือ จะแสดงมูลค่าไว้ต่ำไป และ ในทำนองเดียวกันในงบกำไรขาดทุน ก็จะไม่มีการบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายใน

แต่ละงวดบัญชีในช่วงที่ต้นสัปดาห์มีการเจริญเติบโต ทำให้รายงานทางการเงินของกิจการปลูกสร้างสวนป่าไม่มีความน่าเชื่อถือ และไม่สามารถใช้ในการตัดสินใจได้ ซึ่งทำให้เป็นข้อจำกัดอย่างหนึ่งในการส่งเสริมให้ภาคเอกชนเข้ามาประกอบกิจการปลูกสร้างสวนป่าเพื่อการค้า และพัฒนาให้มีการปลูกสร้างสวนป่าเป็นอุตสาหกรรมเกษตรที่มีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศและของโลกได้

ลภินี โกศลบุญ(2549) ได้จัดทำบทความวิจัยเรื่อง กรณีศึกษา “มูลค่ายุติธรรม” จาก IAS41 โดยศึกษาความเห็นต่อการวัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยใช้กรณีศึกษาของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41) ซึ่งกำหนดวิธีการวัดค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม และเนื่องจากประเทศไทยมีนโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศโดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้มีการยกร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แล้ว โดยเนื้อหาสำคัญของมาตรฐานการบัญชีของไทยฉบับนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 ซึ่งกำหนดให้มีการวัดค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ดังนั้นจึงมีประโยชน์ที่จำทำการศึกษาความคิดเห็นในประเด็นต่างๆ ที่อาจมีขึ้นจากการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ จากผู้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในประเทศไทย ได้แก่ ผู้สอบบัญชี หน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลทฤษฎี การสัมภาษณ์ และการตอบแบบสอบถาม

ผลงานวิจัยพบว่า ผู้ถูกสัมภาษณ์ส่วนใหญ่ระบุประเด็นที่เกี่ยวกับว่าหากต้องมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว ประเทศไทยได้มีความพร้อมหรือมีกลไกต่างๆ ที่ช่วยในการวัดค่าสินทรัพย์ให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ เพราะผู้ถูกสัมภาษณ์มีความกังวลในเรื่องของไม่น่าเชื่อถือของการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากไม่มีความพร้อม ขาดกลไกที่ทำให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรม ขาดตลาดที่มีการซื้อขายสินทรัพย์จริงหรือราคาอ้างอิงที่เหมาะสม นอกจากนี้ผู้ถูกสัมภาษณ์เชื่อว่าการใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจะมีประโยชน์น้อย และเพิ่มความยุ่งยากในการวัดค่าของสินทรัพย์ทางการเกษตร โดยเฉพาะที่มีอายุสั้นๆ ดังนั้นวิธีการวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน น่าจะมีความเหมาะสมกว่าในทุกกรณี ผู้ถูกสัมภาษณ์ระบุความต้องการหากมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมของไทยมีผลบังคับใช้ ขอให้มีการยกกรณีตัวอย่างของประเทศไทยเอง และเพิ่มในส่วนของการตีความให้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้ถูกสัมภาษณ์ก็ไม่ได้แสดงความกังวลมากนักหากมาตรฐานฉบับนี้เปิดกว้าง โดยอนุญาตให้ใช้วิธีราคาทุนในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ผลจากแบบสอบถามพบว่าประเด็นที่ถูกกล่าวถึงและวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก คือประเด็นคำถามในส่วนที่สองเรื่อง การวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเกษตร โดยใช้มูลค่ายุติธรรม บริษัทในธุรกิจเกษตรส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับการวัดค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม รวมทั้งประเด็นเรื่องมูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนไปเป็นส่วนของทุนจนกระทั่งการเก็บเกี่ยวเกิดขึ้น อาจทำให้ผู้ใช้

งบการเงินเกิดความสับสนและเข้าใจผิดได้เนื่องจากราคาของสินทรัพย์ทางการเกษตรมีความผันผวนค่อนข้างมาก และบริษัทเชื่อว่ามูลค่ายุติธรรมหาได้ยากและไม่มีอยู่จริงสำหรับสินทรัพย์ทางการเกษตรในแต่ละช่วงการเติบโต ซึ่งจะมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่รายงานออกมาในส่วนของผู้สอบบัญชีก็แสดงความกังวลในเรื่องของความน่าเชื่อถือของการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ขณะที่กลุ่มตัวแทนผู้ใช้งบการเงินเห็นว่ามูลค่ายุติธรรมน่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นแต่ก็น่าจะมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่าแบบเดิมควบคู่กันให้คู่ด้วย

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติพบว่า หากเปรียบเทียบตามกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามโดยวิธี Two-Sample t-test และ Mann-Whitney test โดยแบ่งเป็น 2 ประเด็น คำถามหลักการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมโดยทั่วไป และความเหมาะสมของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 74 มาใช้ในประเทศไทยที่กำหนดให้มีการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มธุรกิจเกษตร กลุ่มธุรกิจอื่นๆ และกลุ่มผู้สอบบัญชีให้ความเห็นไปในทางเดียวกัน ขณะที่กลุ่มตัวแทนของผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามจากกลุ่มธุรกิจเกษตร ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลมากที่สุด เพื่อหวังใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ ขณะที่กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามในกลุ่มธุรกิจเกษตร ส่วนหนึ่งอาจไม่เห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น เพิ่มความยุ่งยากในขั้นตอนการทำงาน กังวลปัญหาที่อาจเกิดขึ้น และต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายในการจัดการด้านข้อมูลต่างๆ และส่วนหนึ่งอาจไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจมากนักให้คู่แข่งทางการค้าทราบ ข้อมูลที่รวบรวมได้จากผลการสัมภาษณ์และการตอบแบบสอบถามเป็นไปในทางเดียวกัน สนับสนุนซึ่งกันและกัน และ เป็นไปตามที่คาดการณ์หรือสมมุติฐานที่วางไว้ของผู้วิจัยซึ่ง ได้จากการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยก่อนๆที่ผ่านมา