

บทที่ 4

การศึกษาเปรียบเทียบแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

จากข้อมูลแนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 โดย การสมมุติเหตุการณ์ทางบัญชี การบันทึกบัญชี และการแสดงงบการเงิน ในบทนี้เป็นการศึกษา เปรียบเทียบโดยนำข้อมูลและตัวอย่างจากบทที่ 3 มาเปรียบเทียบกับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 โดยเปรียบเทียบในประเด็น การรับรู้รายการ สินทรัพย์ในงบดุล การวัดมูลค่า การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ผลการศึกษา สามารถสรุปได้ดังนี้

4.1 การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชไร่ กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

4.1.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไปพืชไร่ กรณีตัวอย่าง ข้าวโพด จะบันทึกบัญชีรายการที่ เกี่ยวข้องตั้งแต่เริ่มปลูกจนกระทั่งเก็บเกี่ยวเป็นสินค้ำคงเหลือ

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี จะบันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้องทั้งหมดตั้งแต่ เริ่มปลูกข้าวโพด จนกระทั่งเก็บเกี่ยวเป็นสินค้ำคงเหลือไม่แตกต่างกับแนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตร ทั่วไป หากแต่พืชไร่บางชนิดมีอายุเกินกว่า 1 ปี เช่น ยางพารา ปาล์ม น้ำมัน สับปะรด ละหุ่ง จะ บันทึกเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ ดังตาราง 4-1

ตาราง 4-1 แสดงความแตกต่างของการรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบการเงินของพืชไร่ ระหว่าง แนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานฯ เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม

ประเภท	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลการศึกษา
พืชไร่	ข้าวโพด	สินค้ำคงเหลือ	สินค้ำคงเหลือ	ไม่แตกต่าง
	อายุเกิน 1ปี	สินค้ำคงเหลือ	สินทรัพย์ชีวภาพ	แตกต่าง

4.1.2 การวัดมูลค่า

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชไร่วัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรโดยใช้ราคาทุนในอดีต

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี วัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ดังแสดงในตาราง 4-2

ตาราง 4-2 แสดงความแตกต่างในการวัดมูลค่าของพืชไร่ ระหว่าง แนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม

ประเภท	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ข้อแตกต่าง
พืชไร่	ข้าวโพด	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้าคงเหลือ

4.1.3 การรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่ายและการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชไร่จะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิต ส่วนแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี พืชไร่จะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิตเช่นกัน และในระหว่างปีการผลิตที่พืชไร่มีการเจริญเติบโต ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของการเติบโตของพืชไร่ได้ พืชไร่บางชนิดเป็นพืชล้มลุก จึงไม่มีการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายในการปลูก ไม่แตกต่างกับแนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป แต่เมื่อมีการเก็บเกี่ยวผลผลิต จะต้องบันทึก มูลค่ายุติธรรมจากข้าวโพดที่ผลิตได้ จากเหตุการณ์ทางบัญชี มีการบันทึกรายได้จากมูลค่ายุติธรรมจากข้าวโพดที่ผลิตได้ในวันเก็บเกี่ยวผลผลิต 201,375 กก.มูลค่ายุติธรรม 9 บาทต่อกก. รวมเป็นจำนวนเงิน 1,812,375 บาท หักลบจากการบันทึกบัญชีเมื่อมีการขายจริง 200,000 กก. ต้องลดบัญชีรายได้จากมูลค่ายุติธรรมฯ ออก 1,800,000 บาท คงเหลือ 12,375 บาท ดังแสดงในงบกำไรขาดทุนและสมุद्रายวันทั่วไป นอกจากนี้ ณ วันสิ้นงวดบัญชี มีสินค้าข้าวโพดคงเหลือ 1,375 กก. แต่ มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดลดลงจาก 9 บาท เหลือ 7 บาท มีผลขาดทุน 2 บาท ต่อ กก. ทำให้ต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางราคา เป็นจำนวนเงิน 2,750 บาท ดังแสดงในสมุद्रายวันทั่วไปและ ตาราง 4-3

เหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องบันทึกการเพิ่มเติม

เก็บเกี่ยวผลผลิตได้ทั้งหมด 201,375 กิโลกรัม และขายในวันที่เก็บเกี่ยวจำนวน 200,000 กิโลกรัม ราคาขายกิโลกรัมละ 10 บาท เป็นเงิน 2,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพด 9 บาท

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่เพิ่มเติมจากการบันทึกแบบทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ข้าวโพด รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดที่ผลิตได้ บันทึก ผลิตข้าวโพดได้ 201,375 กก. มูลค่ายุติธรรม 9 บาท	1,812,375.00	1,812,375.00
	รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดที่ผลิตได้ ข้าวโพด ปรับปรุง รายได้จากการขาย 200,000 กก. มูลค่ายุติธรรม 9 บาท	1,800,000.00	1,800,000.00
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางราคา ข้าวโพด ข้าวโพดมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี 7 บาท ทำให้ขาดทุน 2 บาท/กก.	2,750.00	2,750.00

ตาราง 4-3 แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของพีชไร

พีชไร	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
รายได้			
ขาย	2,000,000.00	2,000,000.00	
มูลค่ายุติธรรมจากข้าวโพดที่ผลิตได้		12,375.00	
รวมรายได้	2,000,000.00	2,012,375.00	12,375.00
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนขาย	1,600,000.00		
เมล็ดพันธุ์เบ็กไอซ์		120,000.00	
วัสดุการเกษตรเบ็กไอซ์		261,000.00	
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		1,230,000.00	
ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ยุติธรรมด้านราคา		2,750.00	
รวม ค่าใช้จ่าย (ต้นทุนขาย)	1,600,000.00	1,613,750.00	13,750.00
กำไร(ขาดทุน) ขั้นต้น	400,000.00	398,625.00	- 1,375.00

4.1.4 การแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชไร่จะแสดงรายการเป็นสินค้าคงเหลือ ด้วยราคาทุน จากตัวอย่าง มีสินค้าคงเหลือ ข้าวโพด 1,375 กก. ราคาทุน 8 บาท เป็นจำนวนเงินรวม 11,000 บาท

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานฯ พืชไร่จะแสดงรายการเป็นสินค้าคงเหลือเช่นกัน แต่แสดงมูลค่ายุติธรรมของข้าวโพด ณ วันสิ้นงวด โดยสินค้าคงเหลือ 1,375 กก. สมมติว่ามีมูลค่ายุติธรรม 7 บาท ณ วันสิ้นงวด จะแสดงรายการในงบดุลเป็นจำนวนเงิน 9,625 บาท ซึ่งมีผลต่าง 1,375 บาท ดังแสดงในตาราง4-4

ตาราง 4-4 แสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล ของพืชไร่

รายการ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
สินทรัพย์			
เงินสด	2,097,000.00	2,097,000.00	
ลูกหนี้การค้า	-	-	
สินค้าคงเหลือ ข้าวโพด	11,000.00	9,625.00	- 1,375.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน	2,760,000.00	2,760,000.00	
(หัก) ค่าเสื่อมราคาสะสม	372,000.00	372,000.00	
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ	2,388,000.00	2,388,000.00	
รวมสินทรัพย์สุทธิ	4,496,000.00	4,494,625.00	1,375.00
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	336,000.00	336,000.00	
ทุน	3,760,000.00	3,760,000.00	
กำไรสะสม	400,000.00	398,625.00	1,375.00
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	4,496,000.00	4,494,625.00	1,375.00

4.2 การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชสวน กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

4.2.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป พืชสวนกรณีของส้มโอจะบันทึกบัญชีของผลส้มโอ และ ต้นส้มโอ เป็นสินค้างเหลือทั้งหมดตั้งแต่เริ่มปลูกจนกระทั่งเก็บเกี่ยว

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี จะบันทึกบัญชีต้นส้มโอเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อรอตัดจำหน่ายตามอายุการให้ผลผลิตของต้นพันธุ์นั้น ส่วนผลส้มโอ ถือเป็นสินค้างเหลือเพื่อรอจำหน่าย ดังตาราง 4-5

ตาราง 4-5 แสดงความแตกต่างของการรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบการเงินของพืชสวน ระหว่างแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

ประเภท	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลการศึกษา
พืชสวน	ต้นส้มโอ	สินค้างเหลือ	สินทรัพย์ชีวภาพ	แตกต่าง
	ผลส้มโอ	สินค้างเหลือ	สินค้างเหลือ	ไม่แตกต่าง

4.2.2 การวัดมูลค่า

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป วัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรโดยใช้ราคาทุนในอดีต ส่วนแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี วัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี ดังตาราง 4-6

ตาราง 4-6 แสดงความแตกต่างในการวัดมูลค่าของพืชสวน ระหว่างแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม

รายการ	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ข้อแตกต่าง
พืชสวน	ผลส้มโอ	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้างเหลือ
	ต้นส้มโอ	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้างเหลือ

4.2.3 การรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่ายและการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไปพืชสวนจะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิต สำหรับแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีพืชไร่จะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิต ต้องบันทึกรายได้จากมูลค่ายุติธรรมจากผลส้มโอที่ผลิตได้ทันที โดยบันทึก รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของส้มโอที่ผลิตได้ 600,000 ผล เป็น มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด 18 บาท เป็นจำนวนเงิน 10,800,000 บาท ต่อมาขายผลผลิตได้ 200,000 ผล ต้องบันทึกปรับลด รายได้จากมูลค่ายุติธรรมลง $200,000 \times 18 = 3,600,000$ บาท และมีการขายอีกครั้ง 300,000 ผล ต้องบันทึก ปรับลด รายได้จากมูลค่ายุติธรรมลงอีก $300,000 \times 18 = 5,400,000$ บาท ดังแสดงในสมุดรายวันทั่วไปและตาราง 4-7 นอกจากนี้ยังต้องมีการวัดมูลค่ายุติธรรมของต้นพันธุ์ และ ผลผลิตทางการเกษตรนั้น ณ วันสิ้นงวด โดยแสดงรายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมทางกายภาพและราคาของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรนั้น (ถ้ามี)

เหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องบันทึกรายการเพิ่มเติม

1. เก็บเกี่ยวผลส้มโอได้ 600,000 ผล มูลค่ายุติธรรม 18 บาท
2. ขายส้มโอ 200,000 ผล ราคาผลละ 20 บาท เป็นเงิน 4,000,000 บาท
3. ขายส้มโอ 300,000 ผล ราคาผลละ 25 บาท เป็นเงิน 7,500,000 บาท

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่เพิ่มเติมจากการบันทึกแบบทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ข้าวโพด รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดที่ผลิตได้ บันทึก ผลิตข้าวโพดได้ 201,375 กก. มูลค่ายุติธรรม 9 บาท	1,812,375.00	1,812,375.00
	รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดที่ผลิตได้ ข้าวโพด ปรับปรุง รายได้จากการขาย 200,000 กก. มูลค่ายุติธรรม 9 บาท	1,800,000.00	1,800,000.00
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงทางราคา ข้าวโพด ข้าวโพดมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี 7 บาท ทำให้ขาดทุน 2 บาท/กก.	2,750.00	2,750.00

ตาราง 4-7 แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของพืชสวน

พืชสวน	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
รายได้			
ขาย	11,500,000.00	11,500,000.00	
รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของส้มโอที่ผลิตได้		1,800,000.00	
รวมรายได้	11,500,000.00	13,300,000.00	1,800,000.00
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนผลิต	5,321,315.00		
เบิกใช้ปุ๋ย		609,960.00	
เบิกใช้ยา		668,720.00	
ต้นทุนต้นพันธุ์ตัดจ่าย		1,616,298.00	
ค่าใช้จ่ายฝ่ายผลิต		3,490,600.00	
รวม ค่าใช้จ่าย (ต้นทุนขาย)	5,321,315.00	6,385,578.00	1,064,263.00
กำไร(ขาดทุน) ขั้นต้น	6,178,685.00	6,914,422.00	735,737.00
(หัก) ค่าใช้จ่ายในการขาย	120,000.00	120,000.00	-
กำไร(ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	6,058,685.00	6,794,422.00	735,737.00

4.2.4 การแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป รับรู้รายการ ผลส้มโอและต้นส้มโอเป็นสินค้ำคงเหลือ โดยผลส้มโอ ณ วันสิ้นงวด มีจำนวน 100,000 ผล ราคาต้นทุนผลละ 10.64 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 1,064,263 บาท ส่วนต้นส้มโอมีมูลค่า 14,546,682 บาท รวม สินค้ำคงเหลือเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 15,610,945 บาท

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐาน รับรู้รายการผลส้มโอเป็นสินค้ำคงเหลือ โดยส้มโอคงเหลือ 100,000 ผล สมมุติมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด 18 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 1,800,000 บาท และแสดงรายการต้นส้มโอ เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ แยกออกต่างหากจากสินค้ำคงเหลือ เป็นจำนวนเงิน 14,546,682 บาท ทำให้เกิดผลต่างของการบันทึกบัญชี โดยสินค้ำคงเหลือ ตามร่างมาตรฐานจะมีมูลค่าต่ำกว่า การบันทึกของธุรกิจทั่วไป อยู่ 13,810,945 บาท เนื่องจากตามร่างมาตรฐานได้แยกต้นส้มโอออกจากสินค้ำคงเหลือ ไปแสดงรายการเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ 14,546,682 บาท ดังแสดงรายละเอียด ตามตาราง 4-8

ตาราง 4-8 แสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล ของพืชสวน

รายการ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
สินทรัพย์			
เงินสด	7,591,340.00	7,591,340.00	
ลูกหนี้การค้า	7,500,000.00	7,500,000.00	
สินค้างเหลือ	1,064,263.00	1,800,000.00	
ผลสัมโ			
ต้นสัมโ	14,546,682.00		
รวม สินค้างเหลือ	15,610,945.00	1,800,000.00	- 13,810,945.00
สินทรัพย์ชีวภาพ ต้นสัมโ	-	14,546,682.00	
รวม สินทรัพย์ชีวภาพ	-	14,546,682.00	14,546,682.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน	5,790,000.00	5,790,000.00	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	- 5,340,000.00	- 5,340,000.00	
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ	450,000.00	450,000.00	
รวม สินทรัพย์สุทธิ	31,152,285.00	31,888,022.00	735,737.00
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น			
ทุน	25,093,600.00	25,093,600.00	
กำไรสะสม	6,058,685.00	6,794,422.00	735,737.00
รวม หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	31,152,285.00	31,888,022.00	735,737.00

4.3 การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

4.3.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อจะบันทึกบัญชีเป็นสินค้าคงเหลือทั้งหมดตั้งแต่เริ่มเลี้ยง หากมีการเลือกสัตว์บางจำนวนเพื่อเป็นพ่อแม่พันธุ์ ก็ยังคงแสดงรายการในสินค้าคงเหลือเช่นเดิม แต่แยกหมวดของสินค้าให้ชัดเจนว่าเป็นประเภทใด

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี จะบันทึกบัญชีสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อเป็นสินค้าคงเหลือเช่นกัน หากมีการเลือกสัตว์บางจำนวนเพื่อเป็นพ่อแม่พันธุ์ จะต้องแยกรายการออกจากสินค้าคงเหลือ เพื่อแสดงรายการเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ ดังตาราง 4-9

ตาราง 4-9 แสดงความแตกต่างของการรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบการเงินของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อระหว่างแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานฯ เรื่องการบัญชีเกษตร

ประเภท	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลการศึกษา
สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ	พ่อแม่พันธุ์	สินค้าคงเหลือ	สินทรัพย์ชีวภาพ	แตกต่าง
	สุกรขุน	สินค้าคงเหลือ	สินค้าคงเหลือ	ไม่แตกต่าง

4.3.2 การวัดมูลค่า

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป วัดมูลค่าของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อด้วยวิธีราคาทุนในอดีต ส่วน แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี วัดมูลค่าของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี ดังตาราง 4-10

ตาราง 4-10 แสดงความแตกต่างในการวัดมูลค่าของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ ระหว่าง แนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องการบัญชี

รายการ	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ข้อแตกต่าง
สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ	อาหารและยา	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้าคงเหลือ
	ลูกสุกร	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้าคงเหลือ

4.3.3 การรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่ายและการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อจะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิตหรือ สัตว์นั้นออกไปแต่ แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิต นอกจากนี้ยังต้องมีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสัตว์นั้น ณ วันสิ้นงวด ในระหว่างงวดบัญชี มีสุกรตาย 20 ตัว ราคาต้นทุน 1,000 บาท ต้องบันทึก รายการขาดทุนจากสุกรตาย 20,000 บาท และ ในวันสิ้นงวด สุกรขุนมีมูลค่ายุติธรรมตัวละ 4,200 บาท ซึ่งถือว่ามี การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมทางกายภาพของสุกรตั้งแต่รับเข้ามาที่ ราคา 1,000 บาท มีผลกำไรต่อตัว 3,200 บาท จำนวน 80 ตัว เป็นเงิน 256,000 บาท ดังสมุद्रายวันทั่วไป และ ตาราง 4-11

เหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องบันทึกรายการเพิ่มเติม

1. ลูกสุกรขุนตายระหว่างการเลี้ยง 20 ตัว คงเหลือ 480 ตัว
2. ขายสุกรขุน 400 ตัว ราคาตัวละ 4,200 บาท
3. สุกรขุนในปัจจุบัน มีมูลค่ายุติธรรม 4,200 บาท ต่อตัว

การบันทึกบัญชีในสมุद्रายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่เพิ่มเติมจากการบันทึกแบบทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ขาดทุนจากสุกรตาย สุกร สุกรตาย 20 ตัว ราคาทุน 1,000 บาท	20,000.00	20,000.00
	สุกร กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ยุติธรรม ทางกายภาพ ราคาสุกร อายุ 7 เดือน มูลค่ายุติธรรม 4,200 บาท (4,200-1,000) จำนวน 80 ตัว	256,000.00	256,000.00

ตาราง 4-11 แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
รายได้			
ขาย	1,680,000.00	1,680,000.00	
กำไรจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่ายุติธรรมทางกายภาพ		256,000.00	
รวมรายได้	1,680,000.00	1,936,000.00	256,000.00
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนผลิต	1,564,000.00		
สุกรขายไป		400,000.00	
เบิกใช้อาหาร		1,035,000.00	
เบิกใช้ยาและเวชภัณฑ์		200,800.00	
ขาดทุนจากลูกสุกรตาย		20,000.00	
ค่าใช้จ่ายในการผลิต		141,000.00	
รวม ค่าใช้จ่าย (ต้นทุนขาย)	1,564,000.00	1,796,800.00	232,800.00
กำไร(ขาดทุน) ขั้นต้น	116,000.00	139,200.00	23,200.00
(หัก) ค่าใช้จ่ายในการขาย			-
กำไร(ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	116,000.00	139,200.00	23,200.00

4.3.4 การแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป แสดงรายการของอาหาร ยา และ สุกรขุนเป็นสินค้าคงเหลือ โดยในวันสิ้นงวด มีสุกรขุนคงเหลือ 80 ตัว ราคาทุนในอดีต ตัวละ 3,910 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 312,800 บาท ส่วนอาหารและยา มีราคาทุนในอดีต 514,200 บาท

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐาน แสดงรายการของอาหาร ยา และ ลูกสุกรเป็นสินค้าคงเหลือเช่นกัน แต่ต้องแสดงมูลค่ายุติธรรม โดยในวันสิ้นงวด สุกรขุน 80 ตัวมีมูลค่ายุติธรรมตัวละ 4,200 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 336,000 บาท มีผลต่างระหว่างการบันทึกบัญชี 23,200 บาท ส่วนอาหารและยามูลค่ายุติธรรมไม่เปลี่ยนแปลง จึงไม่มีผลต่างของมูลค่า ดังตาราง 4-12

4.4 การเปรียบเทียบแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

4.4.1 การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิตจะบันทึกบัญชีเป็นสินค้ำคงเหลือทั้งหมดตั้งแต่เริ่มรับเลี้ยง หากมีการเลือกสัตว์บางจำนวนเพื่อเป็นพ่อแม่พันธุ์ ก็ยังคงแสดงรายการในสินค้ำคงเหลือเช่นเดิม แต่แยกหมวดของสินค้ำให้ชัดเจนว่าเป็นประเภทใด

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี จะบันทึกบัญชีสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิตเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ ส่วนผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์ชีวภาพ จะแสดงรายการเป็นสินค้ำคงเหลือ ดังตาราง 4-13

ตาราง 4-13 แสดงความแตกต่างของการแสดงรายการในงบการเงินของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต ระหว่างแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานฯ เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม

ประเภท	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลการศึกษา
สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต	พ่อแม่พันธุ์	สินค้ำคงเหลือ	สินทรัพย์ชีวภาพ	แตกต่าง
	นมแพะ	สินค้ำคงเหลือ	สินค้ำคงเหลือ	ไม่แตกต่าง

4.4.2 การวัดมูลค่า

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป วัดมูลค่าของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิตด้วยวิธีราคาทุนในอดีต ส่วนแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี วัดมูลค่าสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อและผลผลิตทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชี ดังตาราง 4-14

ตาราง 4-14 แสดงความแตกต่างในการวัดมูลค่าของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต ระหว่างแนวปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่องการบัญชี

รายการ	ชนิด	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ข้อแตกต่าง
สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต	นมแพะ	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้ำคงเหลือ
	พ่อแม่พันธุ์	ราคาทุนในอดีต	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าสินค้ำคงเหลือ

4.4.3 การรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่ายและการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไปสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิตจะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายผลผลิตหรือ สัตว์นั้นออกไป

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิตจะรับรู้รายได้เมื่อเกิดผลผลิต ในเหตุการณ์เมื่อ ผลิตน้ำนมได้ 9,000 ลิตร มูลค่ายุติธรรม 35 บาท ต้องบันทึก รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของน้ำนมที่ผลิตได้ 315,000 บาท จากนั้นมีการขายน้ำนม 6,000 ลิตร ต้องบันทึกปรับลดรายได้จากมูลค่ายุติธรรมของน้ำนมที่ผลิตได้ ลงลิตรละ 35 บาท เป็นจำนวนเงิน 210,000 บาท คงเหลือ 105,000 บาท สิ้นปี พ่อแม่พันธุ์แพะ มีการปรับมูลค่ายุติธรรม เนื่องจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด สูงกว่าตอนรับรู้ครั้งแรก โดยบันทึก กำไรจากมูลค่ายุติธรรมของราคา 111,000 บาท ดังสมุทธรายวันทั่วไปและตาราง 4-15

เหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องบันทึกรายการเพิ่มเติม

1. แพะผลิตน้ำนมได้ 9,000 ลิตร มูลค่ายุติธรรม 35 บาท
2. ขายได้ 6,000 ลิตร @ 40 บาท
3. พ่อพันธุ์แพะ มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด 8,000 บาท
แม่พันธุ์แพะ มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด 4,200 บาท

การบันทึกบัญชีในสมุทธรายวันทั่วไป เฉพาะรายการที่เพิ่มเติมจากการบันทึกแบบทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	น้ำนมแพะ	315,000.00	
	รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของน้ำนมที่ผลิตได้		315,000.00
	ผลิตน้ำนมได้ตัวละ 25 ลิตร 6 เดือน 9,000 ลิตร 35 บาท		
	รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของน้ำนมที่ผลิตได้	210,000.00	
	น้ำนมแพะ		210,000.00
	ขายน้ำนมได้ 6,000 ลิตร 35 บาท กลับรายการ		
	พ่อแพะ	9,000.00	
	แม่แพะ	102,000.00	
	กำไรจาก มูลค่ายุติธรรมของราคา		111,000.00
	พ่อแพะ ราคาปัจจุบัน 8,000 บาท (8,000 - 5,000 = 3,000) 3 ตัว		
	แม่แพะ ราคาปัจจุบัน 4,200 บาท (4,200 - 2,500 = 1,700) 60 ตัว		

ตาราง 4-15 แสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต

สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
รายได้			
ขาย	270,000.00	270,000.00	
มูลค่ายุติธรรมจากน้ำนมที่ผลิตได้		105,000.00	
กำไรจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่ายุติธรรมทางกายภาพ		111,000.00	
รวมรายได้	270,000.00	486,000.00	216,000.00
ค่าใช้จ่าย			
ต้นทุนผลิต	240,000.00		
ค่าพ่อพันธุ์		175,000.00	
ค่าอาหารให้ไป		80,000.00	
ค่าใช้จ่ายอื่น		115,000.00	
รวม ค่าใช้จ่าย (ต้นทุนขาย)	240,000.00	370,000.00	130,000.00
กำไร(ขาดทุน) ขั้นต้น	30,000.00	116,000.00	86,000.00
(หัก) ค่าใช้จ่ายในการขาย	60,000.00	60,000.00	-
กำไร(ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	- 30,000.00	56,000.00	86,000.00

4.4.4 การแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล

แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป แสดงรายการสินค้ำคงเหลือในงบดุลประกอบไปด้วย น้ำนมแพะ และ พ่อแม่พันธุ์แพะนม โดยน้ำนมแพะคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด 3,000 ลิตร ราคาต้นทุนลิตรละ 40 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 120,000 บาท ส่วนพ่อแม่พันธุ์แพะ มีต้นทุนหลังหักค่าเสื่อมพันธุ์ 175,000 บาท

แนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานฯ แสดงรายการนมแพะเป็นสินค้ำคงเหลือ โดยนมแพะ ณ วันสิ้นงวด 3,000 ลิตร มีมูลค่ายุติธรรม 35 บาท เป็นจำนวนเงิน 105,000 บาท ซึ่งต่ำกว่าการบันทึกโดยราคาทุนเดิมอยู่ 15,000 บาท ส่วนพ่อแม่พันธุ์แพะ บันทึกเป็นสินทรัพย์ชีวสาร มีการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ โดยมีมูลค่ายุติธรรมรวม 276,000 บาท ดังตาราง 4-16

ตาราง 4-16 แสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุล ของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต

รายการ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	ผลต่าง
สินทรัพย์			
เงินสด	300,000.00	300,000.00	
ลูกหนี้การค้า	270,000.00	270,000.00	
สินค้างเหลือ			
นมแพะ	120,000.00	105,000.00	- 15,000.00
พ่อ-แม่พันธุ์แพะนม	175,000.00	-	- 175,000.00
รวม สินค้างเหลือ	295,000.00	105,000.00	- 190,000.00
สินทรัพย์ชีวภาพ			
พ่อพันธุ์		24,000.00	24,000.00
แม่พันธุ์		252,000.00	252,000.00
รวม สินทรัพย์ชีวภาพ		276,000.00	276,000.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน	660,000.00	660,000.00	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	- 42,000.00	- 42,000.00	
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ	618,000.00	618,000.00	
รวม สินทรัพย์สุทธิ	1,483,000.00	1,569,000.00	86,000.00
หนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ			
หนี้สิน	325,000.00	325,000.00	
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	228,000.00	228,000.00	
ส่วนของผู้เจ้าของ	960,000.00	960,000.00	
กำไรสะสม	- 30,000.00	56,000.00	86,000.00
รวม หนี้สินและส่วนของผู้เจ้าของ	1,483,000.00	1,569,000.00	86,000.00

4.5 การแสดงรายการในงบการเงินจากการเปรียบเทียบ แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตร ทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

จากตาราง 4-17 แสดงรายการในงบการเงินจากการเปรียบเทียบ แนวปฏิบัติของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม แสดงให้เห็นว่าในการปฏิบัติด้านบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป อันประกอบด้วย พืชไร่ พืชสวน สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ และ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต ในงบกำไรขาดทุน จะรับรู้กำไรหรือขาดทุน โดยใช้ค่าขายหักต้นทุนในอดีต โดยไม่รวมค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย แต่ในแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานฯ จะต้องบันทึกทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้น ได้แก่ รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตที่ผลิตได้ กำไรหรือขาดทุนจากการเพิ่มหรือลดของมูลค่ายุติธรรมทั้งทางด้านราคาและด้านกายภาพ กำไรจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ขาดทุนจากการลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตทางการเกษตร

ในงบดุลจะรับรู้รายการของ ผลผลิตทั้งหมด เป็น สินค้าคงเหลือ และ วัตถุดิบด้วยราคาทุนในอดีต ส่วนแนวปฏิบัติตามร่างมาตรฐานฯ จะแยกการรับรู้รายการออกเป็น สินทรัพย์ชีวภาพ และ ผลผลิตทางการเกษตร โดยวัตถุดิบยุติธรรม ณ วันสิ้นงวด ผลกำไรหรือขาดทุน จะสูงหรือต่ำ ขึ้นอยู่กับว่า มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ และ ผลผลิตทางการเกษตรเหล่านั้น มีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวด สูงกว่า หรือต่ำกว่า ราคาทุนในอดีต

ตาราง 4-17 แสดงรายละเอียดในงบการเงินจากการเปรียบเทียบ แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป กับ ร่างมาตรฐานบัญชีไทย เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม

งบกำไรขาดทุน			
รายการ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	หมายเหตุ
รายได้จากมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตที่ผลิตได้	ไม่แสดงรายการ	แสดงรายการ	ร่างมาตรฐานแสดงมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตที่ผลิตได้เป็นรายได้ทันที
มูลค่ายุติธรรมที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงจากการเปลี่ยนแปลงของราคา ณ วันสิ้นงวด	ไม่แสดงรายการ	แสดงรายการ	ร่างมาตรฐานแสดงรายการมูลค่ายุติธรรมที่มีการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของราคาสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต
มูลค่ายุติธรรมที่เพิ่มขึ้นเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ	ไม่แสดงรายการ	แสดงรายการ	ร่างมาตรฐานแสดงรายการมูลค่ายุติธรรมที่มีการเพิ่มขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต
กำไร(ขาดทุน)จากปริมาณที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต	ไม่แสดงรายการ	แสดงรายการ	ร่างมาตรฐานแสดงรายการผลกำไร(ขาดทุน)จากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต
งบดุล			
รายการ	ธุรกิจเกษตรทั่วไป	ร่างมาตรฐานฯ	หมายเหตุ
สินค้างเหลือ	ราคาทุน	มูลค่ายุติธรรม	ร่างมาตรฐานแสดงมูลค่ายุติธรรม แต่ธุรกิจเกษตรทั่วไปแสดงราคาทุน ในอดีต
สินทรัพย์ชีวภาพ	ไม่แสดงรายการ	มูลค่ายุติธรรม	ร่างมาตรฐานแสดงมูลค่ายุติธรรม แต่ธุรกิจเกษตรทั่วไปแสดงราคาทุน ในอดีต
กำไรสะสม	สูง/ต่ำกว่า	สูง/ต่ำกว่า	1.กำไร(ขาดทุน)จากมูลค่ายุติธรรมที่เพิ่มหรือลดทั้งทางกายภาพและราคา 2. กำไร(ขาดทุน)จากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิต