

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจเกษตรกรรม และการบัญชีเกษตรกรรม

ธุรกิจเกษตรกรรมมีลักษณะเฉพาะที่จะต้องจัดการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตทางการเกษตร ดังนี้ การบันทึกรายการและวัดมูลค่าในการนำเสนองบการเงินจึงควรที่จะแสดงรายการที่เกี่ยวกับการแปรรูปนี้ ซึ่งในขณะนี้ได้มีการนำวิธีการทางบัญชีที่จะให้กิจการต้องทำการวัดมูลค่าของการแปรรูปเชิงชีวภาพมาใช้ในประเทศไทย วิธีการนี้เรียกว่า “วิธีมูลค่าปัจจุบัน หรือ วิธีราคาฟาร์ม (Farm Price Method)” ซึ่งจะต่างกับวิธีราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) ที่กิจการต่าง ๆ ใช้อยู่เดิมในสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้รายการและวัดมูลค่าทั้งในงบดุล และงบกำไรขาดทุน

2.1 ลักษณะของธุรกิจเกษตรกรรม

โดยทั่วไปธุรกิจเกษตรกรรมจะรวมถึงกิจการต่าง ๆ มากมายไม่ว่าจะเป็น การเพาะปลูกพืชหรือการเลี้ยงสัตว์ จึงเป็นกิจการที่ผลิตผลผลิตที่เป็นอาหารและวัตถุดิบที่จะนำไปแปรรูปเป็นเครื่องอุปโภคและบริโภคอื่น เกษตรกรรมจึงเป็นธุรกิจที่มีความสำคัญต่อประชากรและอุตสาหกรรมต่อเนื่องอื่น

2.1.1 ความหมายของเกษตรกรรม¹

การเกษตร แปลมาจากคำว่า Agriculture (Agri หมายถึง ทุ่งหรือดิน ,Culture หมายถึง การปลูกหรือปฏิบัติ) ซึ่งหมายถึง การปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดินเพื่อให้เกิดการผลิตหรือการใช้พื้นที่เพื่อให้เกิดผลผลิตขึ้นมานั่นเองและเมื่อนำไปใช้ในทางวิชาการก็ได้ขยายความ

¹<http://www.tkc.go.th>

ออกไปอีกว่าการเกษตร คือการใช้ศิลปะและวิทยาศาสตร์ในการปฏิบัติกับที่ดินเพื่อให้เกิดการผลิต วิชาการเกษตรจัดเป็นวิทยาศาสตร์ประยุกต์ (Applied Science) ซึ่งเป็นวิทยาศาสตร์ที่กล่าวถึงการนำเอาความรู้ทางวิทยาศาสตร์ไปใช้ในกิจการต่างๆ ในชีวิตประจำวัน ในอุตสาหกรรม หรือนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์ต่อมนุษย์

ดังนั้น เกษตรกรรม (Cultural Practice) หมายถึง วิธีการทำการเกษตรที่เป็นการยังชีพอย่างหนึ่งของมนุษย์ ซึ่งเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับการปลูกพืชและเลี้ยงสัตว์รวมถึงการพัฒนาและนำผลิตภัณฑ์จากพืชและสัตว์ไปใช้ประโยชน์ การเกษตรเป็นการทำงานเพื่อควบคุมธรรมชาติในอันที่จะผลิตพืชและสัตว์ให้ได้ตามความต้องการของมนุษย์ โดยอาศัยการเจริญเติบโตของพืชและสัตว์เป็นพื้นฐาน มีมนุษย์เป็นผู้ควบคุมดำเนินการอย่างมีระบบแบบแผนโดย “พืช” ในที่นี้หมายถึง พืชสวน, พืชไร่, ป่าไม้ ส่วน “สัตว์” หมายถึง สัตว์บกและสัตว์น้ำ ทั้งที่เป็นสัตว์เลี้ยงและสัตว์ป่า ดังนั้น หากกล่าวโดยรวมการเกษตรจึงมีขอบเขตครอบคลุมการปลูกพืช การเลี้ยงสัตว์ และการประมง

2.1.2 ประเภทของเกษตรกรรม

เกษตรกรรม แบ่งออกได้เป็น 4 สาขา คือ

1. กสิกรรม หมายถึง การปลูกพืชเพียงอย่างเดียว ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น

1.1) พืชสวน คือ พืชที่ปลูกโดยใช้พื้นที่น้อยสามารถให้ผลตอบแทนสูง แต่ต้องการการดูแลรักษามาก

(ก) ไม้ดอกไม้ประดับ เป็นพืชที่มีดอก ใบ สวยงาม นิยมปลูกไว้เพื่อใช้ประดับตกแต่งอาคารสถานที่ให้มีความสวยงาม น่าชม เช่น กล้วยไม้ เฟื่องฟ้า กุหลาบ พุดต่าง เป็นต้น

(ข) พืชผัก เป็นพืชที่ปลูกเพื่อให้ราก ใบ ลำต้น ดอก ผล เป็นอาหาร ส่วนมากจะมีอายุสั้น เช่น ผักกวางตุ้ง ต้นหอม มะเขือ พริก โหระพา เป็นต้น

(ค) ไม้ผล ส่วนมากเป็นไม้ยืนต้น ปลูกพืชให้ผลเป็นอาหาร เช่น กล้วย ส้ม ฝรั่ง มะละกอ เป็นต้น

1.2) พืชไร่ หมายถึง พืชที่ปลูกโดยใช้เนื้อที่มาก ๆ มีการเจริญเติบโตเร็ว ไม่ต้องการการดูแลรักษามากเหมือนพืชสวน ส่วนใหญ่เป็นพืชล้มลุก มีอายุตั้งแต่ 2 เดือน ถึง 1 ปี หรือมากกว่า ผลผลิตของพืชไร่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจและชีวิตประจำวันของคนไทย โดยใช้บริโภคเป็นอาหารหลักและส่งออกเป็นสินค้าออก จัดเป็นพืชเศรษฐกิจของประเทศซึ่งสามารถนำ

รายได้เข้าประเทศเป็นจำนวนมาก เช่น ข้าว ข้าวโพด อ้อย ถั่วต่าง ๆ ยาสูบ ฝ้าย มันสำปะหลัง เป็นต้น

2. ปศุสัตว์ หมายถึง สัตว์ในที่นี่จะหมายถึงสัตว์เลี้ยง การเกษตรประเภทเลี้ยงสัตว์ เป็นการเกษตรที่เกี่ยวข้องกับการนำสัตว์มาดูแล เพื่อให้ได้ผลผลิตมาใช้ประโยชน์ในด้านต่าง ๆ อาจใช้เป็นอาหารหรือใช้ผลิตภัณฑ์จากสัตว์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของสัตว์ที่เลี้ยงไว้

การเลี้ยงสัตว์แบ่งออกเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

2.1) สัตว์เลี้ยงเพื่อไว้ใช้บริโภค เช่น สุกร โค เป็ด ไก่ นกกระทา เป็นต้น

2.2) สัตว์เลี้ยงเพื่อใช้แรงงาน เช่น ม้า วัว ควาย เป็นต้น

2.3) สัตว์เลี้ยงเพื่อใช้ผลิตภัณฑ์จากสัตว์ โดยใช้ผลิตภัณฑ์ทำเครื่องนุ่งห่ม ของใช้ ยารักษาโรค เช่น งาม กวาง จระเข้ แกะ เป็นต้น

2.4) สัตว์เลี้ยงเพื่อความสวยงาม เช่น แมว กระต่าย ไก่ฟ้า เป็นต้น

2.5) สัตว์เลี้ยงเพื่อใช้ประโยชน์ในการทดลองทางวิทยาศาสตร์ทางการแพทย์ เช่น ลิง หนูตะเภา เป็นต้น

3. การประมง หมายถึง เป็นการเกษตรที่เกี่ยวข้องกับการจับสัตว์น้ำ และการเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำทุกชนิด ทั้งชนิดที่มีเกล็ดมีกระดูกหรือมีเปลือกแข็งห่อหุ้ม เช่น ปลาชนิดต่าง ๆ กุ้ง หอย เต่า ตะพาบน้ำ เป็นต้น

4. ป่าไม้ หมายถึง ป่าไม้เป็นส่วนหนึ่งของการเกษตร เป็นเรื่องเกี่ยวกับพืชเช่นกันแต่วัตถุประสงค์ในการทำการเกษตรชนิดนี้แตกต่างจากพืช ป่าไม้ หมายถึง สวนป่าที่ไม่ใช่เพื่อนำผลผลิตมาใช้อย่างเดียว แต่ยังช่วยป้องกันน้ำท่วม เนื่องจากป่าจะดูดซับน้ำและลดความแรงของน้ำที่ไหลผ่าน

2.1.3 ความสำคัญของเกษตรกรรม

ก) การเกษตรเป็นแหล่งที่มาของปัจจัย 4 คือ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ที่อยู่อาศัย และ ยารักษาโรค ซึ่งเป็นปัจจัยของการดำรงชีวิตของประชากรของโลก

ข) การเกษตรมีอิทธิพลต่อเศรษฐกิจของประเทศ อย่างเช่น ประเทศในแถบเอเชีย หลายประเทศมีรายได้หลักมาจากการส่งสินค้าการเกษตรออกจำหน่ายยังต่างประเทศ

ค) การเกษตรช่วยให้ประชากรของแต่ละประเทศมีงานทำ

2.2 หลักทั่วไปของการบัญชีการเงิน

ในทางบัญชีจะให้ความสำคัญกับการบันทึกรายการและการวัดความหมายของรายการนั้น เนื่องจากหน้าที่ของนักบัญชีคือการทำให้ข้อมูลนั้นเป็นตัวเลขทางการเงินนำไปใช้ตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจได้ การบัญชีจึงเป็นการจัดทำระบบข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการวัดผลที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ กระบวนการในทางบัญชีประกอบไปด้วย การเลือกรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น (Identifying) แล้วทำการจดบันทึก (Recording) เนื่องจากเป็นรายการทางการเงินการบันทึกจึงต้องใช้หน่วยเงินตราในการบันทึกและต้องจัดเรียงตามลำดับเหตุการณ์อย่างเป็นระบบ หลังจากนั้นเป็นการสื่อความหมาย (Communication) โดยการสรุปผลงานและรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงินเพื่อให้ผู้สนใจได้ข้อมูล ผลผลิตที่สำคัญของการจัดทำบัญชี คือ งบการเงิน (Financial Statement) ซึ่งเป็นรายงานที่เสนอผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกิจการ²

การบัญชีการเงิน คือ ระบบบัญชีที่สร้างขึ้นเพื่อบันทึกรายการทางการเงิน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle : GAAPs) หรือตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้บุคคลภายนอก (External Users) ได้แก่ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน ผู้สนใจทั่วไปและเจ้าหน้าที่ของรัฐนำข้อมูลทางการเงินบัญชี หรือรายงานทางการเงินในรูปแบบการเงิน (Financial Statement) ไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจและการบริหารงาน รวมทั้งการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล

งบการเงินที่จัดทำขึ้นสำหรับบุคคลภายนอก ได้แก่

1. งบดุล (Balance Sheet)
2. งบกำไรขาดทุน (Income Statement)
3. งบกำไรสะสม (Retained Earnings Statement)
4. งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement)
5. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนผู้ถือหุ้น
6. งบประกอบหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Note to the account)

²วัฒนา ศิวะเกื้อ ,ดุษดี สงวนชาติและนันทพร พิทยะ, การบัญชีขั้นต้น, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549) น. 2-3.

การบัญชีการเงินจะทำหน้าที่มาจนกระทั่งจัดทำงบการเงินเป็นผลสำเร็จ เพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลในงบการเงินได้ ซึ่งอาจแยกย่อยเป็นบัญชีเพื่อการบริหาร (Managerial Accounting) หรือการวิเคราะห์งบการเงิน³

2.2.1 แนวคิดพื้นฐานการบัญชี⁴

ในทางทัศนะของศาสตราจารย์ Paton และของศาสตราจารย์ Littleton ในหนังสือ An Introduction to corporate Accounting Standards ท่านทั้งสองได้กล่าวว่าแนวความคิดขั้นพื้นฐานมีอยู่ 6 ข้อคือ

1. หน่วยทางบัญชี (The Business Entity)
2. การดำเนินงานต่อเนื่องกันไป(Continuity of Activity)
3. ค่าตอบแทนที่วัดได้เป็นจำนวนเงิน (Measured consideration)
4. ต้นทุนสะสม (Costs Attach)
5. การเปรียบเทียบรายจ่ายกับรายได้ (Effort and Accomplishment)
6. หลักฐานที่ตรวจสอบได้และเที่ยงตรง (Verifiable , Objective Evidence)

แนวคิดพื้นฐานทั้ง 6 ประการ สามารถสรุปได้ ดังนี้

1. หน่วยทางบัญชี (The Business Entity)

การบัญชีถือว่าธุรกิจเป็นหน่วยงานที่แยกอิสระจากเจ้าของผู้นำเงินมาลงทุนในกิจการนั้น บัญชีของกิจการถือเป็นการแสดงผลงานของหน่วยงานนั้นไม่ใช่ของผู้เป็นเจ้าของ ทำให้สามารถแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของธุรกิจแยกต่างหากจากของผู้เป็นเจ้าของได้

³สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: เซอร์กราฟฟิค1999, 2545) น. 6.

⁴เดวิด คัดด์ กฤษณามระและวิลโล วีระปรียะ, ทฤษฎีการบัญชี, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์คุรุสภาลาดพร้าว, 2520) น. 21-40.

2. การดำเนินงานต่อเนื่องกันไป(Continuity of Activity)

การตั้งข้อสมมติฐานว่าการดำเนินงานของธุรกิจจะดำเนินงานต่อเนื่องกันไปไม่สิ้นสุด อาจเป็นสาเหตุสืบเนื่องจากความสะดวกในการประมาณอายุของธุรกิจแต่ละแห่ง ทั้งนี้เพราะไม่มีใครสามารถกำหนดหรือล่วงรู้เหตุล่วงหน้าได้ว่ากิจการแห่งใดจะตั้งอยู่ในเวลานานเท่าใด

3. ค่าตอบแทนที่วัดได้เป็นจำนวนเงิน (Measured consideration)

การซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าของธุรกิจนั้นแสดงรายการเป็นจำนวน และเมื่อใช้เงินตราเป็นสื่อในการแลกเปลี่ยน การบัญชีจึงแสดงการแลกเปลี่ยนสินค้านี้เป็นจำนวนเงินให้การบันทึกรายการต่างๆ ของธุรกิจเป็นไปในลักษณะเดียวกันคือบันทึกไว้ในรูปของเงิน

4. ต้นทุนสะสม (Costs Attach)

กิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยธุรกิจคือการรวบรวมวัสดุสิ่งของและแรงงานเข้าด้วยกันเพื่อให้เป็นสิ่งของหรือวัสดุขึ้นมาใหม่ซึ่งมีสรรพประโยชน์สูงขึ้น การบัญชีก็บันทึกหรือแสดงการเปลี่ยนแปลงนี้โดยการสะสมต้นทุนขึ้นเป็นตอนหรือจุดหรือหน่วยที่เกิดขึ้นใหม่ ในขณะที่ฝ่ายผลิตเป็นผู้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงสภาพของวัตถุดิบแรงงานและบริการจากเครื่องจักรให้เป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ขึ้นนั้น การบัญชีก็ได้ติดตามการเปลี่ยนแปลงเหล่านั้นโดยการแยกประเภทและรวบรวมต้นทุนของวัตถุดิบสิ่งของ แรงงานและการสึกหรอในการใช้เครื่องจักรเครื่องมือขึ้นเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ขึ้นใหม่นั้น กล่าวคือการบัญชีมีความเห็นว่าต้นทุนจากปัจจัยการผลิตต่างประเภทนั้นเป็นส่วนประกอบของสิ่งเดียวกันจึงสามารถนำมารวมกันได้โดยทุกส่วนจะเข้ากันได้สนิท แต่ต้นทุนที่สะสมขึ้นนี้ไม่ได้จัดทำขึ้นเพื่อแสดงค่าหรือราคาที่จะขายได้ เมื่อได้จัดรวมกันแล้วก็ยังมีสภาพเป็นต้นทุน เพียงแต่ต้นทุนของหน่วยใหม่เพื่อแสดงสรรพประโยชน์ของหน่วยที่เกิดขึ้นใหม่นั้นเท่านั้น

5. การเปรียบเทียบรายจ่ายกับรายได้ (Effort and Accomplishment)

เนื่องจากความคิดที่ว่ากิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องกันไปโดยไม่จำกัดอายุเวลา ทำให้ไม่สามารถทราบผลการดำเนินธุรกิจนั้นได้อย่างแน่นอนจนกว่าการงานทั้งหลายจะสิ้นสุดลงและได้มีการชำระบัญชีกัน แต่ผู้ที่มีส่วนได้เสียในธุรกิจจะเป็นผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของอื่นใด เจ้าหนี้หรือรัฐบาลตลอดจนผู้บริหารธุรกิจนั้นย่อมสนใจความเป็นไปของธุรกิจมาก และยังต้องการทราบความเป็นไปเหล่านั้นเกือบตลอดเวลาด้วย จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการวัดผลชั่วคราวขึ้นเพื่อให้ทราบว่า การดำเนินงานของธุรกิจนั้นมีความก้าวหน้าไปอย่างไรหรือไม่ จึงเกิดแนวความคิดว่าอาจจะทำการวัดผลการดำเนินงานในลักษณะดังกล่าวได้โดยการแบ่งระยะเวลาออกเป็นแต่ละช่วงและเปรียบเทียบความพยายาม (Effort) ซึ่งวัดได้จากต้นทุนที่ใช้ไป

กับความสำเร็จ (Accomplishment) หรือรายได้มาเปรียบเทียบกัน (Matching Concept) ก็เพราะถือว่าการวัดผลสำเร็จในการทำงานอย่างใดก็ตามควรได้นำผลตอบแทนที่ได้รับมาเปรียบเทียบกันกับความพยายามที่ได้ใช้ไป

6. หลักฐานที่ตรวจสอบได้และเที่ยงตรง (Verifiable, Objective Evidence)

แม้ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการบัญชีเพียงผิวเผินก็คงได้ทราบว่ารายการที่นำมาลงบัญชีนั้นได้มาจากรายงานทางการเงินที่เกิดขึ้นแก่ธุรกิจ การจดบันทึกรายการเหล่านี้จึงต้องมีหลักฐานความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินบัญชีนั้นย่อมขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของหลักฐานประกอบรายการต่าง ๆ ที่จะนำมาลงบัญชีว่าหลักฐานต่าง ๆ ที่จะนำมาลงบัญชีว่าเป็นหลักฐานที่ตรวจสอบได้และแน่นอนเพียงใด

ต่อมาได้มีผู้ให้ความเห็นเพิ่มเติม แนวความคิดขั้นมูลฐานของศาสตราจารย์ Paton กับศาสตราจารย์ Littleton อีก 4 ข้อ

ก) ความระมัดระวัง (Conservatism)

ข) ความสม่ำเสมอ (Consistency) เพื่อให้ผลการดำเนินงานแต่ละงวดสามารถเปรียบเทียบกันได้ งบการเงินของธุรกิจจึงจำเป็นต้องทำขึ้นโดยใช้หลักการหรือวิธีการบัญชีเดียวกันทุกงวด

ค) การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)

ง) ความสำคัญของรายการ (Materiality) เนื่องจากงบการเงินที่ทำขึ้นเพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้นหรือบุคคลภายนอกนั้นคือสรุปผลของรายการทางการเงินทั้งหมดที่เกิดขึ้นแก่ธุรกิจตลอดทั้งงวดบัญชีในหน้ากระดาษที่จำกัด ดังนั้นจึงจำเป็นต้องแสดงแต่ที่เฉพาะข้อความที่สำคัญอันจะช่วยให้ผู้อ่านงบการเงินเข้าใจในฐานะการเงินและผลการดำเนินการของธุรกิจอย่างใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด

2.2.2 แม่บทการบัญชี⁵

แม่บทการบัญชี (Accounting Framework) เป็นแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน แม่บทการบัญชียังได้กำหนดเกณฑ์สำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินในเรื่องเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน องค์ประกอบของงบการเงิน และคำนิยามขององค์ประกอบนั้น รวมถึงเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน แม่บทการบัญชียังไม่ครอบคลุมถึงรายงานทางการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น หนังสือชี้ชวนหรือรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อเสียภาษี การยื่นแบบเสียภาษีเงินได้ของบริษัทจึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้

1. วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

งบการเงินถูกจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ ดังนี้

ก) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มเพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น การตัดสินใจขายหรือถือเงินลงทุนในกิจการ หรืออนุมัติให้สินเชื่อ เป็นต้น ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการที่จะก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่า เงินสด รวมถึงจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น

ข) แสดงผลการบริหารของฝ่ายบริหาร ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เช่น การตัดสินใจโยกย้ายหรือเปลี่ยนผู้บริหาร

⁵ ดุสิต สงวนชาติ นันทพร พิทยะ บุญเสริม วิมุกตะนันท์ พิมพ์นา ปัตถวิรัชย์ และ สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, การบัญชีขั้นกลาง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์, 2550) น. 33.

2. ข้อสมมติ (Assumptions) ในการจัดทำงบการเงิน

ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินมี 2 ข้อ ได้แก่

2.1) เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)⁶

เกณฑ์คงค้าง คือ เกณฑ์ในการวัดผลการดำเนินงานสำหรับแต่ละงวดบัญชีโดยพิจารณาถึงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เป็นของงวดบัญชีนั้น และแยกส่วนที่ไม่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้นออกไป การพิจารณารายได้และค่าใช้จ่ายจะไม่คำนึงถึงเงินสดที่ได้รับมาหรือเงินสดที่จ่ายออกไป ตามเกณฑ์คงค้างนี้รายได้จะถือว่าเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการก่อให้เกิดรายได้สำเร็จแล้วหรือถือว่าได้สำเร็จแล้ว การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว ทำให้มีการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินแม้จะยังไม่มี การรับหรือจ่ายเงินไปก็ตาม

การคำนวณรายได้ตามเกณฑ์คงค้าง ต้องคำนึงถึงรายการรายได้ล่วงหน้าและรายได้ค้างรับ รายได้ล่วงหน้าเป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการที่กิจการรับเงินไว้ล่วงหน้าสำหรับค่าสินค้าและค่าบริการที่ยังมิได้ส่งให้ลูกค้า รายได้ค้างรับเป็นสินทรัพย์ของกิจการที่เกิดขึ้นเนื่องจากกิจการเกิดรายได้แล้ว แต่ลูกค้ายังมิได้ชำระเงินสดค่าสินค้าหรือค่าบริการ

การคำนวณค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง ต้องคำนึงถึงรายการค่าใช้จ่ายล่วงหน้าและค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายเงินสดไปแล้วแต่กิจการยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ในงวดบัญชีนั้น จึงต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ไว้ก่อนจนกว่าจะใช้ประโยชน์จึงถือว่าเป็นค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายที่กิจการได้รับประโยชน์แล้วแต่กิจการยังไม่ได้ชำระเงินจึงต้องบันทึกเป็นหนี้สินไว้ก่อน นอกจากนั้นยังมีค่าใช้จ่ายอีกบางชนิดที่กิจการไม่ได้จ่ายเงินสดในระหว่างงวดบัญชี แต่กิจการได้ใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เพื่อดำเนินงานจึงต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เช่น ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ เป็นต้น

กิจการที่วัดผลการดำเนินงานด้วยผลกำไรหรือขาดทุน โดยทั่วไปจะใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชีและนำเสนองบการเงิน ซึ่งจะช่วยให้งบกำไรขาดทุนแสดงผลกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิที่เกิดจากผลการดำเนินงานที่แท้จริง กล่าวคือ รายได้จากการขายสินค้าหรือบริการที่ได้ให้แก่ลูกค้าเสร็จสิ้นไปในงวดนั้นและค่าใช้จ่ายก็เป็นสินค้าหรือบริการที่ได้ให้ประโยชน์แก่กิจการหมดสิ้นไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ในงวดนั้น การใช้เกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสด แล้วยังให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ

⁶ วัฒนา ศิวะเกื้อ, ดุษดี สงวนชาติและนันทพร พิทยะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2,

ภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่กิจการจะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย

2.2) การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)

โดยทั่วไปงบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต ดังนั้น ในการจัดทำงบการเงินจึงสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนาหรือความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ หากกิจการมีเจตนาหรือมีความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่น เช่น การชำระบัญชี (Liquidation Basis) และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้กับงบการเงินด้วย

3. ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพหมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมี 4 ประการ ดังนี้

3.1) ความเข้าใจได้ (Understandability) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ทันที

3.2) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีนัยสำคัญของข้อมูล กล่าวคือข้อมูลในงบการเงินต้องมีประโยชน์เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยข้อมูลต้องช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบันและอนาคตได้ รวมทั้งช่วยยืนยันและชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาได้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับปริมาณและโครงสร้างของทรัพย์สินที่กิจการมีอยู่ในปัจจุบัน จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถคาดคะเนถึงความสามารถของกิจการในการรับประโยชน์จากโอกาสใหม่ ๆ รวมทั้งช่วยยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนในอดีตที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างของกิจการ และผลการดำเนินงานตามที่วางแผนเอาไว้ หรือข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการ สามารถใช้ในการคาดคะเนถึงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานในอนาคตเป็นต้น

3.3) ความเชื่อถือได้ (Reliability) หมายถึงข้อมูลในงบการเงินต้องเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้โดยปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เป็นข้อมูลที่มีความเที่ยงธรรม มีความเป็นกลางโดยปราศจากความลำเอียง และมีความครบถ้วนสมบูรณ์ในสาระสำคัญที่จะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดและตัดสินใจผิดพลาดได้ ความเชื่อถือได้ของงบการเงินประกอบด้วย

ก) การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม หมายถึงรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีได้แสดงอย่างเที่ยงธรรมในงบการเงินที่ควรจะแสดง นั่นคือ งบดุลควรแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของเจ้าของ เฉพาะรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เข้าเกณฑ์การรับรู้ ณ วันที่เสนอรายงาน

ข) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หมายถึงข้อมูลต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว

ค) ความเป็นกลาง หมายถึงข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน ต้องมีความน่าเชื่อถือหรือปราศจากความลำเอียง

ง) ความระมัดระวัง หมายถึง การใช้ดุลพินิจในการจัดทำงบการเงินเกี่ยวกับการประมาณภายใต้ความไม่แน่นอน เพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงสูงเกินไป และหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป เช่นความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ที่มีตัวตน เป็นต้น

จ) ความครบถ้วน หมายถึง ข้อมูลที่เชื่อถือได้ต้องครบถ้วนภายใต้ข้อจำกัดของความมีนัยยะสำคัญและต้นทุนในการจัดทำ

3.4) การเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) หมายถึงข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบกันในรอบระยะเวลาต่างกันได้ หรือเปรียบเทียบกับงบการเงินระหว่างกิจการได้ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้งบการเงินเพื่อประเมินฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของกิจการเอง หรือระหว่างกิจการหนึ่งกับอีกกิจการหนึ่ง ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถตัดสินใจได้ถูกต้องในเรื่องต่างๆ

อนึ่ง ข้อจำกัดของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้นั้น จะขึ้นอยู่กับรายงานของข้อมูลที่ทันต่อเวลาไม่ล่าช้า การพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนที่เสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับ และการสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพทั้ง 4 ประการดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้งบการเงินบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจเลือกความสมดุลดังกล่าว⁷

⁷ดวงสมร อรพินท์, กชกร เฉลิมกาญจนา, แพร กิระสุนทรพงษ์, ปริญดา มณีโรจน์ และสมพงษ์ พรอุบลัมภ์, การบัญชีการเงิน (Financial Accounting), พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548) น. 14-17.

4. องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบงบการเงิน คือ ประเภทของรายการทางบัญชีที่แยกแสดงตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ องค์ประกอบของงบการเงินมี 5 ประเภท โดยแบ่งเป็นองค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบดุล ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ งบดุลเป็นงบที่แสดงรายการที่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะทางการเงินของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง และองค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย งบกำไรขาดทุนเป็นงบที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวดเวลาหนึ่ง เพื่อสรุปให้เห็นว่าเมื่อเปรียบเทียบรายได้กับค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้วกิจการมีผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด

แม้บทการบัญชีกำหนดนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินทั้ง 5 ดังนี้⁸

4.1) สินทรัพย์

แม้บทการบัญชีให้คำนิยามของสินทรัพย์ไว้ว่า “สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต และกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต” ดังนั้น รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ต้องเข้าเงื่อนไข 3 ดังต่อไปนี้

ก) ต้องเป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ความมีตัวตนไม่ใช่สาระสำคัญที่กำหนดว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง ดังนั้น ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการอาจมีตัวตน เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ปศุสัตว์ ต้นพรรณไม้ หรือไม่มีตัวตนก็ได้ เช่น ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิบัตรซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ หากคาดคะเนได้ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากลิขสิทธิ์หรือสิทธิบัตร และลิขสิทธิ์หรือสิทธิบัตรนั้นอยู่ในความควบคุมของกิจการ

นอกจากนั้น กรรมสิทธิ์ไม่ใช่เรื่องสำคัญในการพิจารณาว่าสินทรัพย์เป็นของกิจการหรือไม่ สิทธิทางกฎหมายของสินทรัพย์หลายประเภทจะรวมถึงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น เช่น ลูกหนี้และที่ดิน แต่สินทรัพย์บางอย่าง เช่น ที่ดินปลูกต้นไม้ตามสัญญาเช่าระยะยาวถือเป็นสินทรัพย์ของผู้เช่า หากกิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดจากที่ดินนั้นแม้จะไม่มีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายก็ตาม

⁸ดุสิต สงวนชาติ นันทพร พิทยะ บุญเสริม วิมุกตะนันท์ พิมพ์นา ปัตถวิชัยและสมพงษ์ พรอุปถัมภ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 5 ,น.42-46

ข) เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต สินทรัพย์ของกิจการเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตที่ทำให้เกิดสินทรัพย์ขึ้น ได้แก่ การซื้อ การผลิตสินทรัพย์ขึ้นเอง หรือการรับบริจาค แต่รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตยังไม่ถือเป็นสินทรัพย์ เช่น ความตั้งใจที่กิจการจะซื้อสินค้า หรือการทำสัญญาซื้อสินค้านำเข้า ยังไม่ทำให้สินค้านำเข้าเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

ค) กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรในอนาคต ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม (เช่น ศักยภาพในการผลิต) หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย (เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่จะช่วยลดต้นทุนการผลิต)

กิจการอาจได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ในหลายลักษณะ เช่น การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ การนำทรัพย์สินที่มีอยู่ไปแลกเปลี่ยนกับทรัพย์สินอื่น การนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน และการนำสินทรัพย์มาแบ่งปันให้กับเจ้าของเพื่อคืนทุนแทนการจ่ายเงินปันผล

รายการสินทรัพย์ในงบดุลมีหลายประเภท ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงฐานะที่แท้จริงของกิจการได้ว่าถือครองทรัพยากรที่มีลักษณะอย่างไร และเพื่อประโยชน์ในการวัดมูลค่าแสดงเป็นตัวเงิน เพราะสินทรัพย์ในแต่ละประเภทจะมีวิธีวัดมูลค่าไม่เหมือนกัน ตัวอย่างของรายการสินทรัพย์ในงบดุล ได้แก่ สินค้า (Inventory) ,เงินลงทุนระยะยาว (Long-term Investment) ,ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property Plant and Equipment)

4.2) หนี้สิน

แม้บทการบัญชีให้คำนิยามของหนี้สินไว้ว่า “หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” รายการที่จะถือเป็นหนี้สินต้องเข้าเงื่อนไข 3 ข้อต่อไปนี้

ก) ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ลักษณะสำคัญของหนี้สิน คือ ต้องเป็นภาระผูกพัน หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามที่ตกลงไว้ ภาระผูกพันอาจมีผลบังคับตามกฎหมายเนื่องจากเป็นสัญญาผูกมัดหรือเป็นข้อบังคับตามกฎหมาย เช่น จำนวนเงินคงค้างค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หรือเป็นภาระผูกพันที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ จากประเพณีการค้า หรือจากความต้องการที่จะรักษาความสัมพันธ์เชิงธุรกิจกับลูกค้า เช่น

หากกิจการมีนโยบายที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าแม้อยู่ในระยะเวลาประกัน จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายไป ถือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ

ภาระผูกพันในปัจจุบันต้องแบ่งแยกออกจากภาระผูกพันในอนาคตอย่างชัดเจน ดังนั้น การที่กิจการเพียงแต่ตัดสินใจจะซื้อสินทรัพย์ ไม่ถือว่าภาระผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้นแล้ว จึงไม่เป็นหนี้สินของกิจการ

ข) เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต หนี้สินเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ตัวอย่างเหตุการณ์ในอดีตที่ทำให้เกิดหนี้สินขึ้น ได้แก่ การได้รับสินค้าหรือบริการซึ่งก่อให้เกิดเจ้าหนี้การค้าหากกิจการไม่ได้จ่ายล่วงหน้าหรือชำระทันทีเมื่อส่งมอบ การรับเงินกู้จากธนาคารก่อให้เกิดภาระผูกพันในการจ่ายเงินกู้ หรือจากการขายสินค้าพร้อมการรับประกัน ภายหลังการขายทำให้เกิดภาระในการซ่อมแซมสินค้าที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

ค) การชำระภาระผูกพันคาดว่าจะส่งผลให้เกิดการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปจากกิจการ กิจการต้องเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันตามข้อกำหนดในสัญญา ซึ่งอาจเกิดได้หลายลักษณะ เช่น การจ่ายเงินสด การโอนทรัพย์สินอื่น ๆ การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่ และแปลงหนี้ให้เป็นทุน

4.3) ส่วนของเจ้าของ

แม้บทการบัญชีให้คำนิยามของส่วนของเจ้าของไว้ว่า “ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว”

ส่วนของเจ้าของถือเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์หลังจากหักหนี้สินออกแล้ว ดังนั้น มูลค่าของส่วนของเจ้าของจึงขึ้นอยู่กับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน

ส่วนได้เสียคงเหลืออาจจำแนกเป็นประเภทย่อยและแสดงแยกจากกันในงบดุล เช่น ส่วนของเจ้าของสำหรับกิจการประเภทบริษัทจำกัดอาจจำแนกออกเป็น เงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้น กำไรสะสม เงินสำรองที่จัดสรรจากกำไรสะสม

4.4) รายได้

แม้บทการบัญชีให้นิยามของรายได้ไว้ว่า “รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ” ดังนั้น กิจการกิจการจะมีรายได้เกิดขึ้นเมื่อ (1) มีการเพิ่มขึ้นของประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสเข้า หรือ (2) มีการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือลดลงของหนี้สินที่มีผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น

ตัวอย่างการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่ รายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของกิจการ ไม่ว่าจะเป็นรายได้จากการขาย รายได้จากค่าธรรมเนียม รายได้จากดอกเบี้ย รายได้จากเงินปันผล รายได้จากค่าเช่า กำไรจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว ส่วนตัวอย่างการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ที่มีผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ได้แก่ กำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่มขึ้นซึ่งเป็นรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Gain) ส่วนตัวอย่างการลดลงของหนี้สินที่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ได้แก่ การที่เจ้าหนี้ยกหนี้ให้

รายได้จึงเป็นเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่กิจการได้รับมาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้า ซึ่งคำนวณได้เป็นจำนวนที่แน่นอนจากลูกค้า หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดอกเบี้ยที่ได้จากการกู้ยืม เงินปันผลที่ได้รับจากการลงทุนถือหุ้นในกิจการอื่น รายได้แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

ก) รายได้โดยตรง (Direct Revenue) เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นทางการค้าปกติ เช่น หากเป็นกิจการของบริษัทขายเมล็ดปาล์มน้ำมัน การขายเมล็ดปาล์มน้ำมันเป็นรายได้โดยตรง

ข) รายได้อื่น (Other Revenue) เป็นรายได้ที่มีได้เกิดขึ้นจากทางการค้าปกติ เช่น หากบริษัทปาล์มน้ำมันข้างต้นนำเมล็ดพันธุ์เมล็ดปาล์มน้ำมันมาเพาะเป็นต้นกล้า ต้นกล้าที่บริษัทขายพันธุ์ได้ถือว่าเป็นรายได้เนื่องจากกิจการที่บริษัทต้องนำมูลค่ามารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย

4.5) ค่าใช้จ่าย

แม้บทการบัญชีให้นิยามของคำว่าค่าใช้จ่ายไว้ว่า “ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ” ดังนั้น กิจการมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเมื่อ (1) มีการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือ (2) มีการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่มีผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง

ตัวอย่างของการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่ รายการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ต้นทุนขาย ค่าแรง ค่าเสื่อมราคา ขาดทุนที่เกิดจากภัยธรรมชาติ และขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว

ตัวอย่างการลดค่าของสินทรัพย์ที่ทำให้ส่วนของเจ้าของลดลง ได้แก่ ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ระยะยาวลดลง และขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของลูกหนี้ซึ่งเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Loss) ส่วนตัวอย่างของการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่ทำให้ส่วนของเจ้าของลดลง ได้แก่ ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของเจ้าหนี้ซึ่งเป็นรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นเช่นเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายจึงเป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่กิจการต้องจ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่ายสามารถแบ่งได้เป็น ต้นทุนขาย (Cost of Sale) ,ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ (Selling and Administrative Expenses) เช่น เงินเดือนพนักงาน ค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ ,ดอกเบี้ยจ่าย (Interest Expense) ,ค่าใช้จ่ายอื่น (Other Expenses)

5. การรับรู้องค์ประกอบงบการเงิน⁹

การรับรู้รายการ เป็นกระบวนการของการบันทึกรายการต่าง ๆ ในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากการรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามแม่บทการบัญชี รายการทั้ง 2 ข้อ ต่อไปนี้

5.1) ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

เงื่อนไขข้อแรกของเกณฑ์การรับรู้รายการใช้แนวคิดของความน่าจะเป็นเพื่ออ้างอิงถึงระดับความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการจะเข้าหรือออกจากกิจการ การประเมินระดับความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตทำได้โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน

5.2) ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า

เงื่อนไขข้อที่สองของเกณฑ์การรับรู้รายการคือ รายการนั้นควรมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ราคาทุนหรือมูลค่านั้นอาจได้มาจากการประมาณ กิจการไม่ควรรับรู้รายการในงบดุลหรืองบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ

นอกจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้ 2 ประการข้างต้นแล้วยังมีมาตรฐานการบัญชีบางฉบับกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายการในงบการเงิน การรับรู้รายการจึงต้องพิจารณามาตรฐานการบัญชีฉบับที่เกี่ยวข้องด้วย

⁹ดุสิต สงวนชาติ นันทพร พิทยะ บุญเสริม วิมุกตะนันท์ พิมพ์นา ปิตธวัชชัย และสมพงษ์ พรอุปถัมภ์, เพิ่งอ้าง, น.46.

6. การวัดมูลค่าองค์ประกอบงบการเงิน¹⁰

การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อบันทึกรายการต่าง ๆ ในงบดุล และงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ที่อาจแตกต่างกันและมีในลักษณะที่ไม่เหมือนกัน แม้บทการบัญชีกำหนดเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์และหนี้สิน 4 ค่า ได้แก่ ราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าที่จะได้รับ และมูลค่าปัจจุบัน การที่แม้บทการบัญชีกำหนดเกณฑ์ในการวัดค่าเฉพาะองค์ประกอบที่เป็นสินทรัพย์และหนี้สินเท่านั้นเนื่องจากค่านิยามขององค์ประกอบอื่น ๆ จะขึ้นอยู่กับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน รายละเอียดการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินตามเกณฑ์ต่าง ๆ มีดังนี้

6.1) ราคาทุนเดิม (Historical Cost) จำนวนเงินที่จ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งของ ที่นำไปแลก ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ วันที่ก่อภาระผูกพัน

6.2) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) หมายถึง จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้สินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกันมา อีกนัยหนึ่ง ราคาทุนปัจจุบันเป็น ราคาที่จะซื้อสินทรัพย์เข้ามาในกิจการในขณะนั้น (Entry Value) หรือจำนวนเงินที่ได้รับจากภาระผูกพันในขณะนั้น

6.3) มูลค่าที่จะได้รับ (Realizable or Settlement Value) หมายถึง จำนวนเงินที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่การบังคับขาย อีกนัยหนึ่ง มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ เป็นราคาที่จะขายทรัพย์สินออกจากกิจการ (Exit Value) หรือจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินในขณะนั้น

6.4) มูลค่าปัจจุบัน (Present Value) หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิ ในอนาคต หรือมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายในการชำระหนี้

¹⁰ ดุษดี สงวนชาติ นันทพร พิทยะ บุญเสริม วิมุกตะนันท์ พิมพ์นา ปัตถวิชัย และ สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, เพิ่งอ้าง, น.49-51.

2.3 สินทรัพย์ในธุรกิจเกษตรกรรม

สินทรัพย์ในทางบัญชีมีความหมายครอบคลุมถึงสิ่งต่าง ๆ ที่กิจการถือครองไว้เพื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และยังมีการแบ่งสินทรัพย์ออกเป็นประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้เพื่อที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเป็นการเฉพาะให้เหมาะสมกับสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

นอกจากสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินค้างคงเหลือ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่สำคัญที่กิจการที่มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าถือครองอยู่ ยังมีสินทรัพย์ที่มีลักษณะพิเศษอีกประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญต่อธุรกิจเกษตรกรรมคือ “สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร” ซึ่งสินทรัพย์แต่ละประเภทจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีในการรับรู้รายการและมูลค่าแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์แต่ละชนิด

ธุรกิจเกษตรกรรมเป็นธุรกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าเพื่อขาย โดยสินค้าของธุรกิจเกษตรนี้เรียกว่า “ผลผลิตทางการเกษตร (Agriculture Product)” ซึ่งอาจเป็นอาหารหรือวัตถุดิบสำหรับกิจการอื่น สำหรับกระบวนการผลิตผลผลิตทางการเกษตรธุรกิจเกษตรกรรมจะผลิตผลผลิตทางการเกษตรจากสินทรัพย์ที่เป็นพืชและสัตว์ที่กิจการถือครองอยู่ ซึ่งเรียกว่า “สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Asset)” โดยอาศัย “กระบวนการแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation)” ซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะตัวของสินทรัพย์ชีวภาพจึงต่างจากสินทรัพย์ประเภทอื่น

สำหรับระยะเวลาถือครองนั้น หากเป็นผลผลิตทางการเกษตรมักจะไม่ถือครองเกินกว่า 1 รอบระยะเวลา จึงถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนประเภทหนึ่ง แต่สินทรัพย์ชีวภาพนั้นมีทั้งที่กิจการต้องการถือครองเกินกว่า 1 รอบระยะเวลา และไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงมีทั้งที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและสินทรัพย์หมุนเวียน การรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพในงบดุลจึงแตกต่างกัน ซึ่งจะส่งผลต่อวิธีปฏิบัติที่ต่างกันด้วย

2.3.1 ความหมายของสินทรัพย์

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าแม่บทการบัญชีได้แยกองค์ประกอบสินทรัพย์เป็น 3 ประการคือ

- ก) ต้องเป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ
- ข) เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต
- ค) กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

นอกจากนี้สถาบันบัญชีต่าง ๆ ได้ให้นิยามของสินทรัพย์ไว้ดังนี้¹¹

1) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้ให้ความหมายไว้ ดังนี้
 “Probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as result of part transactions or events” ซึ่งหมายความว่า เป็นรายการที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต โดยเป็นทรัพยากรที่กิจการควบคุม

2) APB (1970, ย่อหน้า 132) ได้ให้ความหมายสินทรัพย์ว่าหมายถึง “Economic resources of enterprise that are recognized and measured in conformity with generally accepted accounting principles. Assets also include certain deferred charges that are not resources but that are recognized and measured in conformity with generally accept accounting principles.” ซึ่งแปลความหมายได้ว่าเป็นทรัพยากรของกิจการที่สามารถรับรู้และวัดมูลค่าได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยสินทรัพย์จะรวมถึงรายการตั้งพักด้วย

3) FASB (1985, ย่อหน้า 25) ได้ให้ความหมายสินทรัพย์ว่าดังนี้ “Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events.” ซึ่งแปลความหมายได้ว่าเป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ซึ่งตรงกับนิยามตามแม่บทการบัญชี

4) ศัพท์บัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้กำหนดนิยามของสินทรัพย์ไว้ดังนี้

“สินทรัพย์ หมายถึง สิทธิและทรัพยากรที่กิจการมีอยู่ซึ่งเกิดจากการประกอบกิจการสามารถแสดงค่าเป็นตัวเงินได้และจะให้ประโยชน์ในอนาคต ซึ่งได้แก่

- ทรัพย์สินที่เป็นตัวเงิน เช่น เงินสด หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และลูกหนี้ เป็นต้น
- ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น
- ต้นทุนที่คาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์และรายได้ในอนาคต เช่น สินค้าคงเหลือ ค่าสิทธิต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และรายการรอการตัดบัญชี เป็นต้น”

¹¹ ศศิวิมล มีอำพล ,ทฤษฎีการบัญชี (Accounting Theory), (กรุงเทพมหานคร : อินโฟเอนิ่งเพรส, 2547) น17-18.

2.3.2 ประเภทของสินทรัพย์

สินทรัพย์จะครอบคลุมถึงทรัพยากรต่าง ๆ ที่จะก่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการสินทรัพย์จึงมีหลายประเภท ทำให้ต้องมีการแบ่งกลุ่มของสินทรัพย์เพื่อประโยชน์ในการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าเพื่อความถูกต้องของงบการเงิน

สินทรัพย์สามารถจำแนกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ คือ สินทรัพย์หมุนเวียนและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ดังนี้¹²

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets)

สินทรัพย์หมุนเวียน หมายถึง สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้ใน การหมุนเวียนของเงินลงทุนปกติ โดยสินทรัพย์ใดจะเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนนั้นในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 การนำเสนอ งบการเงินได้กำหนดไว้ว่าสินทรัพย์จะจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนเมื่อ

- ก) สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งไม่มีข้อจำกัดการใช้
 - ข) กิจการมีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อค้า หรือถือไว้ในระยะสั้นและ กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล
 - ค) กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในรอบระยะเวลาดำเนินงาน ตามปกติหรือกิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้เพื่อขายหรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานตามปกติ
- คำว่า “รอบระยะเวลาดำเนินงาน” นั้นได้หมายความว่าความรวมระยะเวลาดังได้วัตถุติบ มาจนกระทั่งผ่านกระบวนการต่าง ๆ ให้แล้วเสร็จเป็นสินค้าที่พร้อมจะขายจนถึงกระบวนการขาย แล้วได้รับเงินสดหรือเครื่องมือทางการเงินที่สามารถแปลงเป็นเงินสดได้ทันที

ตัวอย่างของสินทรัพย์หมุนเวียนได้แก่

- เงินสดสำหรับการดำเนินงานในปัจจุบันหรือทรัพย์สินที่มีสภาพเทียบเท่าเงินสด
- สินค้าคงเหลือ วัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต สินค้าสำเร็จรูป วัสดุดำเนินการตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ
- ลูกหนี้การค้าและตัวเงินรับที่คาดว่าจะเรียกเก็บได้ตามปกติของธุรกิจ
- หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่คาดว่าจะให้ประโยชน์ภายใน 12 เดือนนับ จากวันที่ในงบดุล

¹² ศศิวิมล มีอำพล, เพิ่งอ้าง, น.18-26.

2. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-Current Assets)

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะที่จะจัดเป็นรายการหมุนเวียน ซึ่งโดยมากมักเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือครองไว้เพื่อดำเนินงานในสภาพต่อเนื่องมีอายุการใช้งานนาน เช่น สินทรัพย์ในกลุ่มที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

โดยสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้น รวมถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ดำเนินงานที่มีระยะการให้ประโยชน์นาน รวมทั้งเงินลงทุนระยะยาวและอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ได้แก่

- เงินลงทุนระยะยาว เป็นตราสารทุนหรือตราสารหนี้ประเภทหลักทรัพย์เพื่อขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40
- ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32
- สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51

2.3.3 สินค้าคงเหลือ¹³

สินค้าคงเหลือ (Inventory) เป็นรายการสินทรัพย์หมุนเวียนที่สำคัญของกิจการที่ประกอบธุรกิจลักษณะธุรกิจค้าปลีก ธุรกิจขายส่งและกิจการอุตสาหกรรม สินค้าคงเหลือเป็นรายการที่จะมีผลโดยตรงต่อการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการเนื่องจากต้นทุนของสินค้าที่กิจการขายไปถือเป็นรายการต้นทุนสินค้าที่ขายปรากฏอยู่ในงบกำไรขาดทุน และยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ในงบดุลจะถูกแสดงภายใต้หมวดสินทรัพย์หมุนเวียน¹⁴

1. ความหมายของสินค้าคงเหลือ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ ได้ให้คำนิยาม สินค้าคงเหลือหมายถึง ทรัพย์สินซึ่ง (1) มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรือ

¹³ คุชดี สงวนชาติ นันทพร พิทยะ บุญเสริม วิมุกตะนันท์ พิมพ์นา ปิตธวัชชัย และสมพงษ์ พรอุปถัมภ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 5*, น.181-206.

¹⁴ ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, *การบัญชีขั้นกลาง II:สินทรัพย์*, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักส์, 2549) น.4-1.

(2) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ (3) มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

สินค้าคงเหลือประกอบด้วย สินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขายหรือสินค้าสำเร็จรูปงานระหว่างทำ ทั้งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต

วัตถุประสงค์ในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือตามแนวคิดที่ยึดถือปฏิบัติกันมา คือ การจับคู่ระหว่างต้นทุนในการซื้อหรือผลิตสินค้ากับรายได้ที่ได้จากการขายสินค้านั้น โดยจะเป็นรายจ่ายที่สำคัญของกิจการเมื่อกิจการได้ขายสินค้าออกไปต่ำกว่าราคาทุน (สินค้า) ขาย (cost of goods sold) ซึ่งแนวคิดนี้เป็นไปตามหลักการวัดผลกำไรมากกว่าการวัดมูลค่าคงเหลือในงบดุล

ในระหว่างงวด ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซื้อหรือผลิตสินค้าจะบันทึกรวมอยู่ในบัญชีซื้อหรือบัญชีสินค้าคงเหลือ ในระบบบัญชีสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด ณ วันสิ้นงวดจะต้องมีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่มีไว้เพื่อขายทั้งหมดและหักด้วยสินค้าคงเหลือปลายงวดจะได้เป็นต้นทุนสินค้าขายเพื่อนำไปหักออกจากรายได้ค่าขายได้ผลออกมาเป็นกำไรขั้นต้น สำหรับสินค้าคงเหลือปลายงวดแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ส่วนในระบบบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง ณ สิ้นงวดสินค้าคงเหลือปลายงวดคือยอดคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือ

2. การบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ

การบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ แบ่งออกได้ 2 วิธี คือ

2.1) ระบบบันทึกสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง (perpetual inventory system) โดยวิธีนี้รายการซื้อขายสินค้าจะบันทึกโดยตรงในบัญชีสินค้า ไม่มีการบันทึกบัญชีซื้อ และเมื่อขายสินค้าแต่ละครั้งจะบันทึกลดบัญชีสินค้าคงเหลือเพื่อโอนไปบัญชีต้นทุน (สินค้า) ขาย (ค่าใช้จ่าย) บัญชีต้นทุนสินค้าขายแสดงการสะสมรายการเกี่ยวกับการจำหน่ายสินค้าทั้งหมดในระหว่างงวด ยอดคงเหลือในบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดจะเป็นมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดนั้น

2.2) ระบบบันทึกสินค้าคงเหลือแบบสิ้นงวด (periodic inventory system) วิธีนี้จะใช้บัญชีซื้อในการบันทึกรายการซื้อสินค้าระหว่างงวด บัญชีสินค้าแสดงถึงสินค้าคงเหลือยกมา ณ วันต้นงวดซึ่งไม่มีการเปลี่ยนแปลงตามรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด ในวันสิ้นงวดบัญชีสินค้าคงเหลือจะถูกปรับปรุงให้แสดงปริมาณสินค้าที่ตรวจนับได้เมื่อสิ้นงวด โดยการเปิดโอนปิดยอดสินค้าคงเหลือต้นงวดไปบัญชีสรุปผลรายได้ค่าใช้จ่ายและแสดงรวมเป็นต้นทุนขาย และบันทึกยอดสินค้าคงเหลือปลายงวดซึ่งกำหนดได้จากการตรวจนับและวัดมูลค่า ต้นทุนขายจึงคำนวณได้จากยอดสินค้าคงเหลือต้นงวดบวกยอดซื้อสุทธิและหักด้วยสินค้าคงเหลือปลายงวด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) กำหนดให้ “สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า” ฉะนั้น มูลค่าคงเหลือของสินค้าคงเหลือสามารถวัดได้ 2 วิธี คือ

1. วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า
2. วิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

2.3.4 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์¹⁵

โดยทั่วไปกิจการค้าขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ไม่ว่าอยู่ในรูปแบบใดก็ตาม จำเป็นต้องมีสินทรัพย์ไว้ใช้ในการดำเนินงาน โดยเฉพาะสินทรัพย์ที่มีลักษณะคงทนถาวร เช่น อาคาร อุปกรณ์ เครื่องจักร รถยนต์ เครื่องตกแต่ง เป็นต้น สินทรัพย์เหล่านี้จัดอยู่ในประเภทสินทรัพย์ถาวร (fixed Asset) แต่ในงบดุลจะแสดงรายการเหล่านี้ภายใต้หัวข้อ “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” (property ,plant and equipment)

1. ลักษณะของสินทรัพย์ถาวร

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ได้ให้คำนิยามของ “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ก) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้า หรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือใช้ในการบริหารงาน

ข) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

ลักษณะสำคัญของสินทรัพย์ถาวรหรือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มีดังนี้¹⁶

1) มีเพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานและไม่ได้มีไว้เพื่อขาย หากแต่มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน จะจัดเป็นเงินลงทุนสำหรับที่ดิน หากซื้อมาและปรับปรุงให้ดีขึ้นเพื่อแบ่งขายจะจัดเป็นสินค้าคงเหลือ

¹⁵ คุชดี สงวนชาติ, นันทพร พิทยะ, บุญเสริม วิมุกตะนันท์, พิมพ์นา ปิตรวัชชัยและสมพงษ์ พรอุปถัมภ์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 5 ,น.225-228.

¹⁶ เสนีย์ (อำเจริญ) พวงยาณี ,มณฑนา ไตรสิทธิ ,จุฑาทิพย์ สองเมืองและศิริมา แก้วเกิด, การบัญชีขั้นต้น 2, (กรุงเทพมหานคร: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น, 2548) น. 114-115.

2) มีอายุยืนยาวตามธรรมชาติ และมีการเสื่อมสภาพไปตามอายุการใช้งาน ซึ่งเป็นต้นทุนของสินทรัพย์จะต้องถูกปันส่วนไปเป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ยกเว้นที่ดินที่ไม่มีการเสื่อมสภาพจากการใช้

3) มีตัวตนสามารถจับต้องได้ และมีความคงทน ซึ่งต้องไม่เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่กิจการผลิต และจำหน่าย

2. ประเภทสินทรัพย์ถาวร

สินทรัพย์ถาวรแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท

2.1) สินทรัพย์ถาวรที่มีไว้ใช้ในการดำเนินงาน สินทรัพย์ที่มีไว้ใช้ในการดำเนินงาน อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท

ก) สินทรัพย์ถาวรที่มีอายุการใช้งานไม่จำกัด ได้แก่ ที่ดิน โดยปกติการใช้ที่ดินในการดำเนินงานจะไม่มีผลทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับลดลง ดังนั้น สินทรัพย์ประเภทนี้จะไม่มี การคิดค่าเสื่อมราคา แม้ว่าจะใช้งานไปนานเท่าใดก็ตาม

ข) สินทรัพย์ถาวรที่มีอายุการใช้งานจำกัด ได้แก่ อาคาร เครื่องจักร อุปกรณ์สำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ สินทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง รวมทั้งค่าปรับปรุงที่ดิน และ สิทธิในการเช่า เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ในการดำเนินงาน กิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้น ดังนั้น ต้องลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลง เพื่อสะท้อนให้เห็นต้นทุนของประโยชน์ที่ได้รับโดยตัดค่าเสื่อมราคา (depreciation) สินทรัพย์ที่มีตัวตนตามอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์นั้น หรือตัดค่าเสื่อมสิ้น (amortization) ถ้าเป็นทรัพย์สินไม่มีตัวตน

2.2) ทรัพยากรธรรมชาติ (natural resources) หรือสินทรัพย์หมดเปลือง (wasting assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่หมดไปในการดำเนินงาน ได้แก่ บ่อน้ำมัน เหมืองแร่ ป่าไม้ สินทรัพย์เหล่านี้จะมีอายุจำกัด จึงต้องโอนส่วนที่หมดไปในการดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เรียกว่า ค่าสูญเสีย (depletion) เช่น กิจการเหมืองแร่จะตัดจำหน่ายตามจำนวนแร่ที่ขุดได้ในแต่ละงวด

3. การกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ถาวร

เมื่อใดก็ตามที่กิจการได้สินทรัพย์ถาวรเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ เมื่อนั้นกิจการจำเป็นต้องกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ถาวรเพื่อบันทึกทางบัญชี โดยทั่วไปกิจการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ถาวรตามหลักราคาทุน (historical cost)

4. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร

4.1) การจำแนกรายจ่าย

โดยทั่วไปรายจ่ายของกิจการอาจจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) รายจ่ายฝ่ายทุน (capital expenditure) หมายถึง รายจ่ายที่จะให้ประโยชน์ต่อกิจการต่อไปในอนาคต เรียกรายจ่ายประเภทนี้ว่า “สินทรัพย์” (assets) เช่น อาคาร เครื่องจักร อุปกรณ์ เป็นต้น รายจ่ายนี้จะแสดงในงบดุล ภายใต้หัวข้อ “สินทรัพย์”

(2) รายจ่ายที่นำไปหักจากรายได้ (revenue expenditure) หมายถึง รายจ่ายที่ให้ประโยชน์ต่อกิจการหมดสิ้นภายในงวดบัญชี และมีความสัมพันธ์โดยตรงหรือโดยทางอ้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชานั้น เรียกรายจ่ายประเภทนี้ว่า “ค่าใช้จ่าย” (expense) เช่น เงินเดือน ค่าเช่า ค่าประกันภัย ค่าน้ำ ค่าไฟ เป็นต้น รายจ่ายประเภทนี้จะแสดงในงบกำไรขาดทุนโดยหักจากรายได้ของงวดบัญชานั้น

4.2) หลักเกณฑ์ในการพิจารณารายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร¹⁷

สินทรัพย์ถาวรที่กิจการได้มาเพื่อใช้ในการดำเนินงานนั้น อาจมีรายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรเกิดขึ้นภายหลัง ซึ่งต้องพิจารณาว่าจะรับรู้รายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์โดยรวมเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุล แล้วรับรู้เป็นค่าเสื่อมราคาหรือค่าเสื่อมราคาหรือรับรู้รายจ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น เกณฑ์การพิจารณาว่ารายจ่ายนั้นจะเข้าลักษณะใดมีหลายหลักเกณฑ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” ย่อหน้าที่ 22 กำหนดว่า

“รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ ต้องบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชี หากรายจ่ายนั้นทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที”

ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะมีทั้งรายจ่ายฝ่ายทุน (capital expenditure) และรายจ่ายฝ่ายรายได้ (revenue expenditure) โดยทั่วไปรายจ่ายที่ให้ประโยชน์ต่อการดำเนินงานในอนาคตจะถูกจัดเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน สำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ที่จะถูกจัดเป็นรายจ่ายทุนจะต้องเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

¹⁷ปิณฑน์ ฉัตรจักรพัฒน์, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 14, น.7-28 ถึง 7-30.

1. เพิ่มอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หรือ
2. ลดต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย หรือ
3. เพิ่มปริมาณหรือคุณภาพของการผลิต จากจำนวนหรือระดับที่ประมาณไว้เมื่อได้สินทรัพย์มา

เมื่อเข้าเงื่อนไขที่ต้องกำหนดให้เป็นรายการจ่ายฝ่ายทุน กิจกรรมต้องตัดการเสื่อมค่าออกตลอดระยะเวลาที่ให้ประโยชน์ ทั้งนี้ ระยะเวลาที่ให้ประโยชน์สำหรับรายการจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์อาจจะมีระยะเวลาน้อยกว่าอายุการใช้งานส่วนที่เหลือของสินทรัพย์รายการนั้นได้ สำหรับรายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไขรายการจ่ายฝ่ายทุนจะถือว่าเป็นรายการจ่ายรายได้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงที่มีผลเพียงช่วยทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมสำหรับทำงานได้ตามปกติ อย่างไรก็ตามกิจกรรมสามารถตั้งเกณฑ์ในการกำหนดรายการจ่ายฝ่ายทุนหรือสินทรัพย์และรายการจ่ายรายได้ไว้ตามจำนวนเงินที่จ่ายไป เช่น รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ที่เกินกว่า 5,000 บาท จะทำการบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย เป็นต้น

รายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวรอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณี โดยทั่วไปรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรจำแนกได้ 4 กรณี คือ

(1) การต่อเติม (additions) การต่อเติมสินทรัพย์เพื่อเพิ่มประโยชน์ใช้งาน เช่น ต่อเติมอาคาร และการสร้างระบบปรับอากาศในอาคารจัดเป็นรายการจ่ายฝ่ายทุน เนื่องจากการต่อเติมที่เกิดขึ้นโดยทั่วไปจะให้ประโยชน์ต่อการดำเนินงานของกิจการเกินกว่า 1 ปี รายการที่เกิดขึ้นจะถูกกำหนดขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่มีการต่อเติม และต้องตัดการเสื่อมค่าไปตามระยะเวลาการให้ประโยชน์หรืออายุการใช้งานส่วนที่เหลือของสินทรัพย์ที่ถูกต่อเติม ทั้งนี้ให้ใช้ระยะเวลาที่สั้นกว่าเป็นเกณฑ์

(ข) การปรับปรุงและการเปลี่ยนแทน (improvements and replacements) โดยทั่วไปการปรับปรุงสินทรัพย์จะเป็นการทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นแตกต่างจากเดิมที่เป็นอยู่ ชิ้นส่วนหรือส่วนของสินทรัพย์จะถูกเปลี่ยนแทนด้วยชิ้นส่วนที่ดีกว่า หรือส่วนของสินทรัพย์ถูกเปลี่ยนแทนด้วยสิ่งที่ดีกว่า เช่น เปลี่ยนหลังคาจากกระเบื้องธรรมดาเป็นวัสดุลดความร้อน การปรับปรุงระบบกำจัดน้ำเสียของโรงงาน และการเปลี่ยนเครื่องยนต์รถที่มีแรงขับเคลื่อนสูงขึ้นกว่าเดิม สำหรับการเปลี่ยนแทนจะเป็นการเปลี่ยนชิ้นส่วนหรือส่วนของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและคุณภาพแบบเดียวกับ

ของเดิมที่เปลี่ยนไป ซึ่งอาจจะมาจากสาเหตุชำรุดหรือหมดสภาพ เช่น การเปลี่ยนเครื่องยนต์รถที่มีแรงขับเคลื่อนเท่าเดิม ถ้าการปรับปรุงและการเปลี่ยนแทนจะให้ประโยชน์ต่อการดำเนินงานเกินกว่า 1 ปี รายจ่ายที่เกิดขึ้นเข้าลักษณะรายจ่ายฝ่ายทุน และต้องบันทึกเป็นรายการสินทรัพย์

(3) การจัดวางและติดตั้งใหม่ (rearrangements and reinstallations) การจัดวางและการติดตั้งใหม่ที่จะต้องใช้เงินจำนวนมากจะถูกจัดเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนหากให้ประโยชน์ต่อการดำเนินงานเกินกว่า 1 ปี เช่น การจัดวางและการติดตั้งเครื่องจักรใหม่ เพื่อปรับปรุงระบบการผลิตแบบทันต่อเวลา (Just In Time, JIT) ถ้าการจัดวางและการติดตั้งแบบเดิมได้ถูกบันทึกรายการแยกไว้พร้อมกับมีข้อมูลการตัดจำหน่าย รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัดวางและการติดตั้งใหม่จะมีลักษณะเช่นเดียวกับการเปลี่ยนแทน การบันทึกรายการบัญชีสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้ใช้วิธีสืบเปลี่ยน แต่ถ้าการจัดวางและติดตั้งแบบเดิมถูกกำหนดเป็นส่วนหนึ่งในราคาทุนของสินทรัพย์ กล่าวคือ ไม่ได้ถูกแยกบันทึกและตัดจำหน่ายออกอย่างชัดเจน รายจ่ายที่เกิดขึ้นควรถูกกำหนดเป็นสินทรัพย์ด้วยวิธีกำหนดราคาทุนใหม่ และตัดการเสื่อมค่าออกตามระยะเวลาที่ได้ประโยชน์สำหรับการจัดวางและการติดตั้งใหม่ที่จำนวนเงินไม่สูงหรือประโยชน์ต่อการดำเนินงานในอนาคตจะเกิดขึ้นอย่างไม่ชัดเจน รายจ่ายที่เกิดขึ้นควรถูกบันทึกเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนทันที

(4) การซ่อมแซมและการบำรุงรักษา (repairs and maintenance) การซ่อมแซมและการบำรุงรักษาจะช่วยให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมสำหรับการใช้งาน แบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ การซ่อมแซมและการบำรุงรักษาที่เกิดขึ้นตามปกติ ซึ่งมีผลต่อการใช้งานของสินทรัพย์ในแต่ละรอบการดำเนินงาน รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการซ่อมแซมและการบำรุงรักษาในระหว่างปีตามปกติที่จะมีผลต่อการใช้งานสินทรัพย์ไม่เกิน 1 ปี จะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละรอบการดำเนินงาน และในกรณีของการซ่อมแซมและการบำรุงรักษาครั้งใหญ่ที่จะมีผลต่อการใช้งานสินทรัพย์เกินกว่า 1 ปี จะมีลักษณะเดียวกับการปรับปรุงและการเปลี่ยนแทน กล่าวคือรายจ่าย ที่เกิดขึ้นถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน

2.3.5 สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets)¹⁸

สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets) หมายถึง กลุ่มของสิ่งมีชีวิตที่เป็นพืชและสัตว์ ที่กิจการถือครองไว้เพื่อการแปรรูปเชิงชีวภาพ สินทรัพย์ชีวภาพสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท

1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต (Bearer Biological Assets)

สินทรัพย์ชีวภาพที่กิจการครอบครองเพื่อก่อให้เกิดการแปรรูปเชิงชีวภาพในรูป การเกิดผลผลิตทางการเกษตร หรือการเกิดสินทรัพย์ชีวภาพในรูปแบบเดิมเพื่อเก็บเกี่ยว ได้แก่

1.1) สวนผลไม้ (Orchards and Vineyards) คือ พืชยืนต้นพวกสวนผลไม้ต่าง ๆ ที่ เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวผล

1.2) ไม้ยืนต้นอายุปานกลาง (Intermediate-Life Plants) คือ ไม้ยืนต้นที่มีอายุเกิน กว่า 1 ปีแต่อายุจะไม่ยาวกว่าสวนผลไม้

1.3) สัตว์พ่อแม่พันธุ์และสัตว์เพื่อผลผลิต (Breeding and Production Animals) ประกอบด้วย

- สัตว์ที่เลี้ยงไว้เป็นพ่อแม่พันธุ์ (Breeding Animals) ทั้งที่เจริญเติบโตเต็มที่และยังไม่ เจริญเติบโตเต็มที่ และลูกสัตว์ที่ได้จากพ่อแม่พันธุ์ซึ่งจะใช้ในการส่งวนพันธุ์ หรือเลี้ยงไว้ขายต่อ

- สัตว์เลี้ยงเพื่อผลผลิต (Production Animals) คือ สัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวผลผลิต จากสัตว์ เช่น วัวนม แกะขน ไก่ไข่

2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภค (Consumable Biological Assets)

สินทรัพย์ชีวภาพที่กิจการครอบครองเพื่อก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพเพิ่มขึ้น ในด้านปริมาณและคุณภาพ และเมื่อถึงระดับที่เหมาะสมจะทำการเก็บเกี่ยวไปเป็นผลผลิตทาง การเกษตร ได้แก่

2.1) สัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขาย (Animal Held for Sale) ทั้งอายุครบกำหนดแล้วขายได้ทันที และที่อายุยังไม่ครบกำหนด เช่น โคเนื้อ ไก่เนื้อ

2.2) พืชหมุนเวียนและพืชล้มลุก (Field and Row Crops) คือ พืชที่มีอายุสั้น ๆ ไม่เกิน 1 ปี เช่น ข้าว อ้อย ผักกาดหอม ที่อยู่ในช่วงเจริญเติบโตซึ่งยังไม่สามารถเก็บเกี่ยวได้

¹⁸วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรีและชวลิต พรหมมาตร “การบัญชี เกษตรกรรม,” (โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542) น. 2-3.

2.3) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตที่มีวงจรชีวิตสั้น (Short-run Production Cycle Productive Assets) คือ พืชและสัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตและมีวงจรอายุสั้น ๆ เช่น สัตว์ปีกที่ให้ไข่

ดังนั้น ลักษณะพิเศษที่ทำให้สินทรัพย์ชีวภาพออกจากสินทรัพย์ประเภทอื่นคือ “การแปรรูปเชิงชีวภาพ” ซึ่งจะทำให้สินทรัพย์ชีวภาพสามารถเจริญเติบโต ให้ผลผลิตทางการเกษตร และเสื่อมถอยได้ด้วยตัวเอง เช่น สินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นต้นยางพาราจะเจริญเติบโตจนเข้าสู่ปีที่ 6 ต้นยางพาราก็จะสามารถให้ผลผลิตทางการเกษตรที่เป็นน้ำยางได้เป็นเวลา 20 ปี ในแต่ละปีที่ให้น้ำยางต้นยางพาราจะเจริญเติบโตแบบเสื่อมถอย ซึ่งการแปรรูปนี้จะเกิดขึ้นเป็นวงจรชีวิตของต้นยางพาราเอง ส่วนการดำเนินธุรกิจของธุรกิจเกษตรกรรมจะเข้าไปจัดการบริหารการแปรรูปทางชีวภาพ เพื่อที่จะทำให้เกิดผลผลิตที่มีปริมาณและคุณภาพเพิ่มขึ้น หรือเพิ่มปริมาณและคุณภาพของสินทรัพย์ตามที่กิจการต้องการ ไม่ว่าจะโดยการใส่ปุ๋ย ให้อาหารเสริม การปรับปรุงภูมิ การแปรรูปเชิงชีวภาพในแต่ละรอบเวลาจึงเป็นผลของการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น การวัดมูลค่าการแปรรูปทางชีวภาพจึงมีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินของกิจการ

นอกจากนี้ หากพิจารณาตามวัตถุประสงค์ในการถือครองสินทรัพย์ จะพบว่าลักษณะของการให้ผลประโยชน์ตอบแทนนั้นมีทั้งที่ให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี และภายในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น สินทรัพย์ชีวภาพจึงมีทั้งที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในบางจุด กล่าวคือ หากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต อันได้แก่ สวนผลไม้ ไม้ยืนต้นอายุปานกลาง และสัตว์พ่อแม่พันธุ์เพื่อผลผลิต ซึ่งกิจการได้มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต คือ ให้ผลผลิตทางการเกษตรเพื่อการจำหน่ายหรือใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ และให้ผลผลิตได้เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” แต่หากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภค อันได้แก่ สัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขาย พืชหมุนเวียน พืชล้มลุกระหว่างเจริญเติบโต สัตว์พร้อมขาย และสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตที่มีวงจรชีวิตสั้น ซึ่งกิจการได้ถือครองเพื่อจำหน่าย เพื่อใช้ในการผลิต หรืออยู่ในกระบวนการผลิต จะถือเป็นสินทรัพย์ประเภทสินค้าสำเร็จรูป ตามคำนิยามของสินค้าคงเหลือในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้าคงเหลือ”

2.3.6 ผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Product)¹⁹

ผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Product) หมายถึง ผลผลิตที่เกิดขึ้นจากแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการที่รอการขาย บริโภค หรือผลิตต่อเนื่อง โดยถ้าเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิตก็จะให้ผลผลิตทางการเกษตรเป็นส่วนเพิ่มเติม เช่น น้ำยางพาราที่กรีดได้จากต้นยางพารา ซึ่งกิจการอาจจะแปรรูปเป็นยางรถยนต์ หรือผลไม้ต่าง ๆ ที่เก็บเกี่ยวได้จากสวนผลไม้ แต่ถ้าเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภคผลผลิตทางการเกษตรที่ได้คือ ซากของสินทรัพย์ชีวภาพที่ตายแล้วนั่นเอง ตัวอย่างเช่น การฆ่าสัตว์เพื่อใช้เนื้อเป็นอาหาร การตัดต้นไม้ที่โตเต็มที่แล้ว

ผลิตผลทางการเกษตรเป็นสินทรัพย์ที่ทำการแยกออกจากสินทรัพย์ชีวภาพโดยผ่านกระบวนการเก็บเกี่ยว ซึ่งเป็นการแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือทำให้สินทรัพย์ชีวภาพสิ้นสภาพโดยการฆ่าหรือแปรรูป ดังนั้น ขนแกะที่ยังไม่ได้ตัดก็ยังถือเป็นแกะซึ่งเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ แต่เมื่อมีการตัดขนแกะก็จะเกิดผลผลิตทางการเกษตรแยกออกมาจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือกรณีสุกรเนื้อที่อยู่ในวัยที่จะฆ่าแหละ หากยังไม่ฆ่าแหละสุกรนั้นก็ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ ส่วนเนื้อสุกรภายหลังฆ่าแหละจะเป็นผลิตผลทางการเกษตรซึ่งเกิดจากการทำให้สินทรัพย์ชีวภาพสิ้นสภาพ สำหรับกรณีปลาที่เลี้ยงไว้เพื่อขายหากอยู่ในวัยที่เต็มตามความต้องการของตลาดก็จะกลายเป็นผลผลิตทางการเกษตรได้

ผลิตผลทางการเกษตรจึงมีความลักษณะเช่นเดียวกับสินทรัพย์ประเภทสินค้า ทั้งนี้เนื่องมาจากกิจการถือครองผลิตผลทางการเกษตร เพื่อจำหน่าย เพื่อใช้ในการผลิต หรืออยู่ในกระบวนการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ตามคำนิยามของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” แต่นิยามของสินค้าจะกว้างกว่าผลผลิตทางการเกษตรโดยจะรวมสินทรัพย์ชีวภาพบางประเภทที่ให้ผลผลิตต่ำกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเข้าไปด้วย

¹⁹วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรีและชวลิต พรหมมาตร, เพิ่งอ้าง, น. 2-3.

2.4 การบัญชีเกษตรกรรม

ธุรกิจเกษตรกรรมมีลักษณะที่แตกต่างจากธุรกิจอุตสาหกรรมประเภทอื่น ในแง่ของการถือครองสินทรัพย์ที่มีการแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) ซึ่งหมายถึงสินทรัพย์ที่มีการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในขนาด ปริมาณ คุณภาพ และความสามารถให้ผลผลิตทางการเกษตร อันเป็นลักษณะเฉพาะตัวของสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเป็นสิ่งมีชีวิตไม่ว่าจะเป็นพืชหรือสัตว์ นอกจากนี้ จากการที่ธุรกิจเกษตรกรรมมีวงจรการผลิตที่ยาวนานจึงไม่สามารถที่จะกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลผลิตได้อย่างชัดเจน

การบัญชีเกษตรกรรมเป็นการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรลงในงบการเงิน เพื่อนำไปตัดสินใจทางเศรษฐกิจ การวัดมูลค่าจึงเป็นปัญหาที่สำคัญของธุรกิจเกษตรกรรม การที่ขาดมาตรฐานที่เหมาะสมกับลักษณะโดยเฉพาะของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรทำให้รายการทางการเงินของกิจการไม่สามารถใช้ในการตัดสินใจได้ ทั้งไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้

แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจการเกษตรเชื่อกันว่ามีวิวัฒนาการเริ่มแรกจากการยึดปฏิบัติตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ กิจการจะทำการบันทึกรายการทางบัญชีตามการรับจ่ายเงินสดจริงในรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้ตรงตามหลักการของภาษีอากร ทำให้การบันทึกบัญชีมีเพียงแต่รายการเงินสดรับจ่าย ต่อมาการบัญชีเพื่อการเกษตรมีการพัฒนาขึ้นทำให้เกิดหลักการบัญชีที่เรียกว่า “วิธีราคาฟาร์ม (Farm Price Method)” คือ จะกำหนดราคาสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาขายของผลผลิตแต่ละชนิดหักด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างการขาย และได้มีการพัฒนาขึ้นอีกระดับคือ “วิธีราคาปศุสัตว์ต่อหน่วย (Unit-Livestock Price Method)” คือ จะมีการกำหนดต้นทุนมาตรฐานให้กับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละชนิด²⁰

²⁰ สุรีย์ ภิญโญวรคุณ, “ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์(ร่าง)มาตรฐานการบัญชีการเกษตรสำหรับธุรกิจฟาร์มสุกรในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น. 22.

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรมีหลายวิธีขึ้นอยู่กับนโยบายที่นำมาปรับใช้ โดยในแต่ละวิธีจะส่งผลในการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในงบกำไรขาดทุนต่างกัน สามารถแบ่งวิธีในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพได้ ดังนี้²¹

2.4.1 วิธีราคาทุน (Cost Method)

วัตถุดิบในการผลิตปกติประกอบด้วยอาหาร น้ำ ยา วัคซีน ปุ๋ย วัสดุสิ้นเปลืองและวัตถุดิบอื่น ๆ ซึ่งวัตถุดิบเหล่านี้จะต้องตีมูลค่าด้วยราคาทุนที่ซื้อมาเพื่อคำนวณต้นทุนสินค้าและต้องนำไปรวมกับต้นทุนส่วนเพิ่มอื่น ๆ ในการผลิตหรือต้นทุนแปรสภาพเพื่อคำนวณเป็นต้นทุนผลผลิตทั้งสิ้น ปัญหาหรืออุปสรรคในการคำนวณราคาทุนคือความเหมาะสมของเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตทางอ้อม เช่น ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายสวน ค่าใช้จ่ายฟาร์ม เป็นต้นให้แก่สินค้าแต่ละประเภท ซึ่งโดยทั่วไปกิจการเกษตรส่วนใหญ่จะปันส่วนจากจำนวนหรือปริมาณของพืช และสัตว์ทั้งหมด

2.4.2 วิธีราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Cost or Market, whichever is lower)

วิธีนี้จะนำราคาทุนจากการคำนวณต้นทุนการผลิตมาเปรียบเทียบกับราคาตลาดปัจจุบัน ราคาที่ต่ำกว่าจะนำมาแสดงเป็นมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบการเงิน โดยผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดที่ต่ำกว่าจะรับรู้เป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน สำหรับการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือกิจการสามารถวัดมูลค่าโดยตรงด้วยการตัดบัญชีสินค้าคงเหลือ หรือลดด้วยการตั้งบัญชีเป็นค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง ตัวอย่าง การบันทึกการตีราคาสินค้าคงเหลือจากราคาทุนไปเป็นราคาตลาด คือ

เดบิต	ขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ	XXX
เครดิต	สินค้าคงเหลือ หรือค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง	XXX

²¹ สุรีย์ ภิญญวรคุณ, เพิ่งอ้าง, น. 23-25.

2.4.3 วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสม (Cost-Less-Accumulated Depreciation Method)

สินทรัพย์ทางเกษตรที่กิจการมีไว้เพื่อให้ผลผลิตและมีอายุการใช้งานเกิน 1 ปี มักจะตีราคาด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสมและถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเป็นสินทรัพย์ถาวรของกิจการอย่างหนึ่งที่มีไว้ใช้ในการดำเนินกิจการและมีลักษณะที่สามารถเสื่อมค่าได้ตามอายุการใช้งานหรือกาลเวลาที่ผ่านไปได้ ดังนั้นจึงมีการรับรู้ถึงมูลค่าที่เสื่อมไปด้วยการตัดเป็นค่าเสื่อมราคาออกจากราคาทุนเดิม การคำนวณค่าเสื่อมราคาสามารถเลือกปฏิบัติได้หลายวิธีตามลักษณะการใช้สินทรัพย์หรือนโยบายของกิจการ นอกจากนี้การแสดงผลค่าสินทรัพย์ทางการเกษตรด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสมจะเกิดประโยชน์แก่กิจการในด้านการวางแผนหาสินทรัพย์ทางการเกษตรมาทดแทนสินทรัพย์เก่าอีกด้วย

2.4.4 วิธีราคาตลาดหรือวิธีราคาฟาร์ม (Market Price Method หรือ Farm Price Method)

ธุรกิจที่มีสินค้าอยู่ในตลาดปศุสัตว์หรือตลาดพืชผลทางการเกษตร อาจใช้วิธีราคาตลาดในการตีราคาสินค้าคงเหลือได้เพื่อวิเคราะห์การดำเนินงานของธุรกิจ การคำนวณจะทำโดยนำราคาตลาดหักด้วยต้นทุนในการขาย เรียกว่า ราคาสุทธิที่คาดว่าจะขายได้ (Net Realizable Value) แต่วิธีนี้ก่อให้เกิดผลเสียคือ ผลการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้าเกษตรจะมีผลต่อรายได้และมูลค่าสินค้าคงคลัง และก่อให้เกิดการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้นก่อนการขายจริง ข้อจำกัดของการตีราคาวิธีการนี้คือ ในตลาดสินค้าเกษตรในประเทศไทยอาจไม่มีตลาดกลางรองรับในการกำหนดสินค้าเกษตรทุกประเภท ทำให้สินค้าเกษตรบางประเภทไม่อาจใช้วิธีการนี้ในการตีราคาสินค้าได้

2.4.5 วิธีราคาปศุสัตว์เป็นหน่วย (Unit-Livestock-Price Method)

วิธีนี้จะเป็นการตีมูลค่าปศุสัตว์ที่มีการออกลูกเพิ่มขึ้น โดยการจัดประเภทปศุสัตว์ออกเป็นตามชนิด พันธุ์ อายุ ขนาด น้ำหนัก และจัดประเภทตามราคามาตรฐานที่ใช้สำหรับสัตว์แต่ละชนิด เช่น ลูกสัตว์อายุ 1 ปี ตีมูลค่า 1,000 บาท สัตว์อายุ 2 ปี ตีมูลค่า 3,000 บาท สัตว์โตเต็มวัย ตีมูลค่า 4,000 บาท วิธีนี้มีข้อจำกัดคือ การกำหนดราคามาตรฐานให้แก่ปศุสัตว์แต่

ละกลุ่มสามารถกำหนดอย่างน่าเชื่อถือได้ยากและมักไม่เป็นที่ยอมรับ ดังนั้นวิธีการนี้จึงไม่เป็นที่นิยมในทางปฏิบัติ

2.4.6 แนวปฏิบัติการบัญชีเกษตรกรรมของสถาบันการบัญชีในต่างประเทศ²²

แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพมี 2 กลุ่มใหญ่ ๆ โดยแบ่งแยกตามวิธีการในการวัดมูลค่า คือ

ก) การวัดมูลค่าโดยวิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นวิธีการที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (the International Accounting Standards Committee: IASC) สนับสนุนให้ใช้ เนื่องจากเห็นว่าการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในทุก ๆ การแปรรูปเชิงชีวภาพในทุก ๆ รอบระยะเวลาบัญชีจะสามารถสะท้อนภาพฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงได้

ข) การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน (Historical Cost Value) เป็นวิธีการที่สถาบันการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accounts) ใช้อยู่ โดยวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เป็นสิ่งมีชีวิตที่ให้ผลผลิตระยะยาวด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมสะสม แต่หากเลือกที่จะรับรู้สินทรัพย์นั้นในบัญชีสินค้า (the Inventory Account) ก็กิจการก็สามารถตีราคาสินทรัพย์นั้นโดยวิธีราคาฟาร์ม หรือราคาปลูสดัสด์เป็นหน่วยได้

สำหรับธุรกิจเกษตรกรรมในประเทศไทยนั้นจะใช้วิธีการอย่างประเทศสหรัฐอเมริกา โดยจะถือสินทรัพย์ชีวภาพที่ให้ผลผลิตเกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น โคนม พ่อแม่พันธุ์สุกร เป็นสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” ส่วนที่ให้ผลผลิตไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชีจะถือเป็นสินค้าโดยจะตีราคาตามราคาทุน หรือราคาตลาด หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้าคงเหลือ”

²² วิชาญ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรีและชวลิต พรหมมาตร, อ้างแล้ว
เชิงอรรถที่ 18, น.2.

2.5 แนวปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจเกษตรกรรมในประเทศไทย

ธุรกิจเกษตรกรรมส่วนใหญ่ในประเทศไทยจะวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นสิ่งมีชีวิตด้วยราคาทุน แต่ก็มีความแตกต่างในรายละเอียด อันทำให้รายงานงบการเงินของแต่ละกิจการไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ อันเป็นผลมาจากนโยบายการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีของแต่ละกิจการ ตัวอย่างการรับรู้และวัดมูลค่าสิ่งมีชีวิตของธุรกิจเกษตรกรรมในประเทศไทยมี ดังนี้

2.5.1 การบันทึกบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน²³

ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้ต้นปาล์มน้ำมันเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล ซึ่งตรงตามคำนิยามของสินทรัพย์และเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลตามแม่บทการบัญชี ต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนเข้าเงื่อนไขที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต คือ ให้ผลผลิตเป็นเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมัน เพื่อการจำหน่ายหรือใช้ในกระบวนการผลิตต่อเนื่องของกิจการ และกิจการคาดว่าต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะสามารถให้ผลผลิตได้เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตรงกับคำนิยามของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์”

ดังนั้น การวัดมูลค่าของต้นปาล์มน้ำมันดังกล่าวจะใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต (Historical Cost Method) โดยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันจะคิดเข้าเป็นต้นทุนของต้นปาล์มน้ำมันและบันทึกบัญชีเป็นเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันซึ่งมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบดุล

นอกจากนี้ธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันสามารถรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของต้นปาล์มได้ตามมาตรฐานการบัญชีนี้ ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องบันทึบบัญชีมูลค่าเสื่อมสภาพของต้นปาล์มน้ำมันตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมันที่กิจการได้ประมาณขึ้น

²³ กุลวดี ลิ้มอุสัณโน, “การรับรู้และวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร: ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น. 133-140.

กิจการต้องทำการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันซึ่งถือเป็นบัญชีต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมันที่เกิดขึ้นจากการที่กิจการได้ทำการรับรู้ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มปลูกต้นปาล์มน้ำมันและค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูและบำรุงรักษาต้นปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนสะสมของต้นปาล์มน้ำมัน ซึ่งการตัดจ่ายบัญชีเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันดังกล่าวจำเป็นต้องกระทำอย่างเป็นระบบตลอดอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มน้ำมัน โดยจะเริ่มทำการตัดจ่ายเมื่อต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วคือ ในช่วงระยะเวลาปีที่ 4 ของการปลูกต้นปาล์มน้ำมัน และ ยังต้องทำการรับรู้มูลค่าของเงินลงทุนในสวนปาล์มน้ำมันตัดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ ต้นปาล์มน้ำมันสามารถให้ผลผลิตได้แล้วเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนของกิจการ

ส่วนเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันซึ่งทำการเก็บเกี่ยวได้จากต้นปาล์มน้ำมันจะมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบดุล ซึ่งตรงตามคำนิยามของสินทรัพย์และเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลตามแม่บทการบัญชี และถือเป็นสินค้างเหลือของกิจการ ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการอาจจะมีเมล็ดพันธุ์ปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันดังกล่าวไว้เพื่อจำหน่าย เพื่อใช้ในการผลิต หรืออยู่ในกระบวนการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งตรงตามคำนิยามของสินค้างเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง “สินค้างเหลือ” ซึ่งกำหนดให้กิจการตีราคาสินค้างเหลือตามราคาตามราคาทุน (Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ (Net Realizable Value: NRV) แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

นอกจากนี้กิจการต้องวัดมูลค่าและรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของเมล็ดปาล์มน้ำมันและผลปาล์มน้ำมันโดยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยตีราคาตามราคาทุน ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยวและตีตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี รวมทั้งให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน

2.5.2 การบันทึกบัญชีของธุรกิจสวนยางพารา²⁴

สำหรับธุรกิจสวนยางพาราเพื่อผลิตน้ำยางสดถือเป็นธุรกิจพืชสวน โดยมีแนวปฏิบัติทางบัญชีที่ถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันจะแบ่งออกเป็น 2 แนวทาง คือ แนวทางแรกจะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปลูกยางพาราซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่ต้นยางพาราจะให้ผลผลิตได้ เช่น ค่าบุกเบิกพื้นที่ ค่าเตรียมพื้นที่ ค่าแรงปลูกต้นยาง ค่าพันธุ์ยาง ค่าปุ๋ยบำรุงพันธุ์ ค่ายาปราบวัชพืช เป็นต้น สะสมเป็นต้นทุนรอตัดจ่าย และเริ่มทำการตัดจ่ายเมื่อต้นยางพาราสามารถให้น้ำยางสดได้ (ต้นยางพาราอายุได้ประมาณ 6-7 ปี) โดยทำการตัดจ่ายตามอายุของผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากยางพารา (ตัดจ่ายเป็นเวลาประมาณ 20 ปี) ซึ่งวิธีการที่ใช้ในการตัดจ่ายของแต่ละกิจการก็จะแตกต่างกันไปตามนโยบายการบัญชีที่แต่ละกิจการเลือกใช้ และจะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นหลังจากที่ต้นยางพาราสามารถให้ผลผลิตได้ เช่น ค่าแรงในการดูแลรักษา ค่าบำรุงพันธุ์ ค่าปราบวัชพืช ค่าแรงในการกรีดยางและเก็บน้ำยาง เป็นต้น เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่เกิดขึ้น ส่วนอีกแนวทางจะทำการบันทึกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปลูกยางพาราทั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่ต้นยางพาราจะให้ผลผลิตได้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากที่ต้นยางพาราสามารถให้ผลผลิตได้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น

และในส่วนของน้ำยางซึ่งถือเป็นสินค้าของกิจการนั้นมีข้อจำกัดที่ว่า เมื่อทำการกรีดยางสดออกมาจากต้นยางพาราแล้วจะต้องทำการส่งให้ลูกค้าผู้สั่งซื้อไม่เกิน 3 วัน เนื่องจากหากเก็บน้ำยางสดไว้นานจะทำให้น้ำยางสดจับตัวเป็นก้อนและเสียได้ จึงทำให้เมื่อกิจการทำการ กรีดยางสดได้เท่าไร ก็ทำการขายไปเท่านั้น ดังนั้นกิจการก็เลยไม่มีการเก็บน้ำยางสดไว้เป็นสินค้าคงเหลือ ด้วยเหตุนี้กิจการแต่ละกิจการจึงไม่มีการบันทึกบัญชีและรับรู้มูลค่าของน้ำยางสดเป็นสินค้าคงเหลือในงบดุล

²⁴ วารินทร์ ธีระวงศ์วิวัฒน์, “ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีของไทย: การบัญชีการเกษตรสำหรับธุรกิจสวนยางพาราเพื่อผลิตน้ำยางในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น.119.

2.5.3 การบันทึกบัญชีของธุรกิจไม้ดอก-ไม้ประดับ²⁵

สำหรับผลผลิตของไม้ดอกเป็นการขายดอกไม้ที่เก็บเกี่ยวจากต้น แต่ไม้ประดับเป็นการขายต้นไม้ไปจากกิจการ ธุรกิจทั้งสองประเภทจึงมีความต่างกันบางส่วน

เมื่อได้ต้นไม้ออก และต้นไม้ประดับเข้ามาในกิจการเพื่อใช้เป็นต้นพันธุ์ หรือเพาะเลี้ยงต่อเพื่อเก็บเกี่ยวผลผลิต โดยการซื้อมาจากแหล่งภายนอก หรือได้จากการเพาะเลี้ยงในกิจการ หากเป็นการเพาะเลี้ยง ขยายพันธุ์ ภายในกิจการ กิจการต้องถือเป็นกำไรที่ได้จากการเพาะเลี้ยงขยายพันธุ์

เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยง บำรุงรักษา การบันทึกการขายจะต่างกัน กล่าวคือ บางกิจการบันทึกเป็นรายจ่ายประจำงวด บางกิจการบันทึกเป็นรายการสินทรัพย์

ณ วันสิ้นงวดบัญชี หากกิจการมีนโยบายคิดค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ กิจการก็หักค่าเสื่อมราคาได้

2.5.4 การบันทึกบัญชีของธุรกิจฟาร์มสุกร²⁶

บริษัทส่วนใหญ่ที่ราคามูลค่าสินค้านี้คือ “สุกร” ซึ่งถือเป็นทรัพย์สินชีวภาพด้วยราคาทุน โดยคำนวณด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) และมีการคำนวณสินค้าคงเหลือ “วัตถุดิบ” ด้วยวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักเช่นเดียวกัน สำหรับสุกรพ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ที่ถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนของกิจการซึ่งกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี้ยงไว้ผลิตลูกสุกรรุ่นต่อไป บริษัทส่วนใหญ่รับรู้ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-Line Method) ตามอายุการใช้ประโยชน์ (สุกรพ่อพันธุ์มีอายุการใช้งาน 2 ปี และสุกรแม่พันธุ์มีอายุการใช้งาน 3 ปี)

²⁵ สุพัตรา ศรีทับทิม, “ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตรสำหรับธุรกิจไม้ดอกไม้ประดับในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546), น. 56-64.

²⁶ สุริย์ ภิญญาวรคุณ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 20, น. 122.

2.5.5 สรุปแนวปฏิบัติการบันทึกบัญชีของธุรกิจเกษตรกรรมในประเทศไทย

จากวิธีการบันทึกการตามวิธีราคาทุนเดิม (Historical Cost Method) กิจการเกษตรกรรมจะบันทึกการและวัดมูลค่าสินทรัพย์ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ดังนี้

1. การรับรู้รายการและวัดมูลค่าในงบดุล

ก) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต กิจการจะแสดงรวมไว้ในสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพที่ให้ผลผลิตจะสามารถให้ประโยชน์แก่กิจการเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงเข้านิยามของสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การวัดมูลค่าในงบดุลจะมีการแสดงมูลค่าด้วยราคาทุนในอดีตหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม ซึ่งราคาทุนในอดีตได้มาจากการสะสมรายจ่ายต่าง ๆ แล้วตั้งหักไว้เป็นต้นทุนจนกระทั่งสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตโตเต็มที่ที่สามารถขายได้ หรือถึงระดับที่สามารถให้ผลผลิตเพียงพอสำหรับการค้าได้ กิจการจะเริ่มหักค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาที่สามารถให้ผลผลิตทางการเกษตรได้

ข) ผลผลิตทางการเกษตร และสินทรัพย์ชีวภาพประเภทสัตว์เลี้ยงไว้เพื่อขายที่อยู่ในช่วงเติบโตหรือหมุนเวียน และพืชล้มลุกระหว่างเจริญเติบโต จะมีระยะเวลาไม่เกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงเข้านิยามของสินค้า กิจการจะบันทึกเป็นสินค้าคงเหลือ

การวัดมูลค่าในงบดุลจะต้องประเมินค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงหรือบำรุงรักษาจนสินทรัพย์ชีวภาพเจริญเติบโตเต็มที่พร้อมที่จะทำการเก็บเกี่ยวหรือขายได้ ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการขายหักออกจากราคาที่คาดว่าจะขายได้ ณ วันที่สินทรัพย์ชีวภาพโตเต็มที่ แล้วนำไปเปรียบเทียบกับต้นทุนสะสมและตั้งหักไว้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท เพื่อความแน่ใจว่าจะไม่มีการแสดงมูลค่าสินทรัพย์ในส่วนที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ

การวัดมูลค่าด้วยราคาทุนไม่สามารถกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละรอบเวลาได้อย่างถูกต้อง เนื่องจากจะคำนวณตามมูลค่าที่ได้สินทรัพย์มา และรายจ่ายที่ได้ลงทุนไปในแต่ละรอบเวลา ไม่ได้พิจารณาจากมูลค่าตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น นอกจากนี้ยังไม่สามารถกำหนดราคาทุนของผลผลิตทางการเกษตรได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากการปันส่วนค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละกิจการ

นอกจากนี้ หลาย ๆ กิจการก็มีได้นำระยะเวลาในการให้ผลผลิตมาพิจารณาเพื่อหาวิธีปฏิบัติต่อสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ทั้งนี้เนื่องจากไม่มีแนวปฏิบัติทางบัญชีเกษตรกรรมเป็นการเฉพาะ นโยบายในการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์จึงขึ้นอยู่กับความดีความของกิจการ

2. การรับรู้รายได้และรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน

ก) รายการรายได้จากการขายผลผลิตทางการเกษตร เป็นรายได้จากกิจการโดยตรง และเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของกิจการ รายได้จากส่วนนี้เป็นวัตถุประสงค์หลักของกิจการ ผลผลิตทางการเกษตรกิจการจะบันทึกเป็นรายการสินค้าของกิจการ

ข) รายการรายได้จากการขายพันธุ์ของสินทรัพย์ทางการเกษตร เช่น ปลูกสัตว์ออกลูก หรือมีการปักชำต้นไม้ แม้จะยังไม่มีการขายลูกปลูสัตว์ หรือต้นกล้า กิจการต้องวัดมูลค่าตามราคาตลาดในขณะนั้นและรับรู้เป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุน ถือเป็นรายจ่ายเนื่องจากกิจการ

ค) รายการค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เนื่องจากกิจการจะไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเลี้ยงดูปลูสัตว์ และบำรุงรักษาพืชพรรณเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด แต่จะรวมเข้าเป็นต้นทุนของปลูสัตว์และพืช กิจการจะรับรู้ในรูปค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อสัตว์ที่เลี้ยงไว้และพืชนั้นให้ผลผลิตซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่รายจ่ายกับรายได้ ตามระยะเวลาที่ปลูสัตว์และพืชพรรณนั้นสามารถให้ผลผลิตได้

ง) รายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ เป็นค่าใช้จ่ายจากการเลี้ยงดูปลูสัตว์ และการบำรุงรักษาพืชพรรณในรอบระยะเวลาหลังจากที่มีการให้ผลผลิตทางการเกษตร เมื่อมีการรับรู้รายได้ในรอบนั้น ๆ แล้ว กิจการก็สามารถรับรู้รายจ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายในรอบนั้นได้

จ) รายการขาดทุนจากการตีราคาสินค้าที่เป็นผลผลิตทางการเกษตร หากมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับต่ำกว่าราคาทุน หรือราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน

ฉ) ในบางกิจการที่มีการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต ทำให้อาจมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้

รายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้จากการวัดมูลค่าด้วยราคาทุนในอดีต จะไม่มีการรับรู้จนกระทั่งมีการก่อให้เกิดผลผลิตทางการเกษตร งบกำไรขาดทุนจึงไม่อาจสะท้อนผลการบริหารงานของกิจการในแต่ละรอบเวลาก่อนให้ผลผลิตได้ และปัญหาในการปันส่วนรายจ่ายเป็นต้นทุน

แม้ว่าวิธีการราคาทุนในอดีตจะมีข้อบกพร่องในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการราคาทุนในอดีตจะมีความเหมาะสม หากว่าไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับสินทรัพย์ชีวภาพในทุกระดับอายุ

2.6 การบันทึกบัญชีตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม”

สำหรับการเกษตรนั้นมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยเป็นอย่างมาก แต่จากการที่ประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้เฉพาะที่จะนำมารับรู้และวัดมูลค่า การแปรรูปเชิงชีวภาพ ทำให้ไม่สามารถวัดผลการดำเนินงานของธุรกิจเกษตรกรรมที่เป็น การบริหารการแปรรูปนี้ได้ งบการเงินจึงไม่น่าเชื่อถือและไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ทำให้ไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ที่ต้องการทราบผลการดำเนินงาน ซึ่งส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของ งบการเงิน นอกจากนี้วิธีการราคาทุนที่ธุรกิจเกษตรกรรมแต่ละธุรกิจใช้อยู่ยังมีความแตกต่างใน วิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ขึ้นอยู่กับนโยบายในการปรับใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ จึงส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินนำมาเปรียบเทียบกันไม่ได้

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีจึงมีนโยบายที่จะกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบัญชี เกษตรกรรมคือ “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง เกษตรกรรม” โดยได้อ้างอิงจาก มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 41 เรื่องการเกษตรกรรม (IAS 41 Agriculture) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพไม่ว่าจะเป็น สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต หรือสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภคด้วยมูลค่ายุติธรรมใน ทุกกรอบระยะเวลาบัญชีโดย “วิธีราคาฟาร์มหรือราคาตลาด” ซึ่งเป็นวิธีการเฉพาะสำหรับการ วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เป็นสิ่งมีชีวิต เนื่องมาจากต้องการให้มีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่ เปลี่ยนแปลงไปตามการแปรรูปทางชีวภาพที่ในทุกรอบระยะเวลา เพื่อที่จะสามารถวัดผลการ ดำเนินงานของกิจการที่เป็นการบริหารการแปรรูปนี้ได้ ซึ่งจะทำให้งบการเงินของธุรกิจ เกษตรกรรมมีความน่าเชื่อถือ (Reliable) และมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ทั้งยังทำให้สินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภทมีการวัดมูลค่าที่เป็นวิธีการเดียวกัน งบการเงินในแต่ละ กิจการจึงสามารถเปรียบเทียบกันได้

2.6.1 ขอบเขตและคำจำกัดความ

ตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 57 เรื่อง เกษตรกรรม กำหนดวิธีการปฏิบัติกับสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ณ จุดเก็บเกี่ยวนั้น ไม่นำมาปฏิบัติกับกระบวนการที่เกิดขึ้นภายหลังเก็บเกี่ยวไม่ว่าจะเป็นการแปรรูป การการตีราคาผลผลิตในภายหลัง แต่ไม่ใช้กับที่ดินทางการเกษตรและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

และได้มีการกำหนดนิยามที่สำคัญเป็นการเฉพาะ กล่าวคือ²⁷

“กิจกรรมทางการเกษตร หมายถึง	การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลผลิตทางการเกษตร เพื่อขายหรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ
ผลผลิตทางการเกษตร หมายถึง	ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ
สินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง	สัตว์และพืช
การแปรรูปเชิงชีวภาพ หมายถึง	กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์
การเก็บเกี่ยว หมายถึง	การแยกผลผลิตทางการเกษตรออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ”

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดนิยามของสินทรัพย์ที่เป็นสิ่งมีชีวิตขึ้นมา ซึ่งก็คือ “สินทรัพย์ชีวภาพ” และ “ผลผลิตทางการเกษตร” โดยสินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึงสินทรัพย์ที่เป็นสิ่งมีชีวิตจำพวกพืชหรือสัตว์ และผลผลิตทางการเกษตร หมายถึง สิ่งที่เก็บเกี่ยวมาจากสิ่งมีชีวิตนั้น ซึ่งเป็นการยอมรับว่าจะต้องมีการปฏิบัติกับสินทรัพย์เหล่านี้เป็นพิเศษ

²⁷ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ย่อหน้าที่ 5

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชียังกำหนดถึงกิจกรรมทางการเกษตรว่าหมายถึง การจัดการและบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตทางการเกษตร และยังกำหนด ลักษณะของธุรกิจเกษตรกรรมที่จะต้องนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาใช้ โดยแต่ละ กิจกรรมจะมีลักษณะรวมกัน ดังนี้คือ²⁸

ก) ความสามารถในการเปลี่ยนแปลงสัตว์ที่มีชีวิตในทางชีวภาพได้

ข) การบริหารให้เกิดการแปรรูปเชิงชีวภาพที่เกิดขึ้น โดยการขยายขีดความสามารถ หรืออย่างน้อยโดยการผดุงสถานภาพที่จำเป็นเพื่อให้กระบวนการนั้นเกิดขึ้นได้ เช่น การรักษาระดับอาหาร อุณหภูมิ ความชื้น แสงสว่าง ดังนั้น จึงไม่รวมถึงกิจการที่เก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรจากแหล่งที่ไม่มีการบริหาร เช่น การจับปลาจากมหาสมุทร หรือ การตัดไม้ในป่า

ค) มีการวัดและติดตามผลความเปลี่ยนแปลงจากการแปรรูปเชิงชีวภาพ โดยถือเป็นหน้าที่อย่างหนึ่ง

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เกษตรกรรมจึงหมายความว่าเฉพาะถึงการเลี้ยงสัตว์หรือ ปลูกพืชที่กิจการนั้นได้ทำการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพด้วยตนเองเท่านั้น จึงมีความหมาย แคบกว่าการเกษตรกรรมโดยทั่ว ๆ ไป เพราะจะไม่รวมถึงการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากธรรมชาติ เช่น การประมงในทะเล การตัดไม้ในป่า

ดังนั้น การดำเนินงานที่สำคัญของธุรกิจเกษตรกรรม คือ การบริหารการแปรรูป เชิงชีวภาพเพื่อให้ได้ผลผลิตทางการเกษตรตามคุณภาพและปริมาณตามที่กิจการต้องการ แล้วนำมาขายเป็นรายได้ต่อไป งบการเงินที่เหมาะสมกับธุรกิจเกษตรกรรมจะต้องสามารถวัดผล การดำเนินงานของกิจการในแต่ละรอบเวลาได้ สำหรับวิธีราคาทุนในอดีตเป็นการวัดมูลค่าตาม มูลค่าที่ได้มาและต้นทุนของสินทรัพย์ไม่สามารถสะท้อนได้ว่าการดำเนินกิจการในแต่ละ รอบเวลาได้

²⁸ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ย่อหน้าที่ 6

2.6.2 การแปรรูปเชิงชีวภาพ

การแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ชีวภาพ และเป็นสิ่งสำคัญที่กิจการจะต้องเข้าไปบริหารเพื่อให้ได้ผลผลิตตามที่ต้องการ ตามมาตรฐานฉบับนี้ก็ให้นิยามไว้ว่าเป็นกระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์ ดังนั้น การแปรรูปเชิงชีวภาพจึงเป็นการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเดิม และก่อให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพขึ้นมาใหม่เพิ่มเติมจากที่มีอยู่เดิม ลักษณะของการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพใน 2 ลักษณะ²⁹

1. การเปลี่ยนแปลงในตัวสินทรัพย์ (Assets Changes) ได้แก่

1.1) การเจริญเติบโต (Growth) เป็นผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นทางด้านปริมาณ หรือการพัฒนาคุณภาพของพืชและสัตว์ ตัวอย่างเช่น การเพิ่มขึ้นของน้ำหนัก ส่วนสูง ขนาดรอบต้น และความหนาแน่น

1.2) การถดถอย (Degeneration) เป็นเหตุการณ์หรือลักษณะที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ในกิจการเกษตร อันจะทำให้มีการลดลงทางด้านปริมาณและการเสื่อมถอยของคุณภาพในพืชและสัตว์

2. การเกิดสินทรัพย์ใหม่ (Creation of New Assets) ได้แก่

2.1) ผลผลิตทางการเกษตรที่ไม่มีชีวิต (Production) ผลผลิตที่ไม่มีชีวิตจากพืชและสัตว์ เช่น น้ำยาพารา ใบชา ขนสัตว์ และน้ำมัน

2.2) ผลผลิตทางการเกษตรที่มีชีวิต (Procreative) ผลผลิตที่มีชีวิตอันได้มาจากพืชและสัตว์ที่อยู่ในกลุ่มเดียวกับสินทรัพย์ชีวภาพที่มีอยู่เดิม เช่น ลูกแกะ ลูกวัว และกล้าต้นไม้

การแปรรูปเชิงชีวภาพเหล่านี้ ถือเป็นเหตุการณ์สำคัญในกิจกรรมการเกษตรซึ่งตามเกณฑ์คงค้างต้องให้มีการรับรู้เหตุการณ์สำคัญ ๆ ที่เกิดขึ้น และบันทึกการไหลของเงินรายงานในงบการเงินในงวดที่เหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น

ในกิจกรรมการเกษตรการเปลี่ยนแปลงในตัวสินทรัพย์ (เจริญเติบโตและถดถอย) เป็นแหล่งสำคัญในอันที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตทั้งในรอบบัญชีปัจจุบันและ

²⁹วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และ ขวลิต พรหมมาตร, อ้างแล้ว
เชิงอรรถที่ 18, น.6-11.

ในอนาคต ส่วนการเกิดสินทรัพย์ใหม่ (ผลผลิตทางการเกษตรที่มีชีวิตและไม่มีชีวิต) จะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของกิจกรรมทางการเกษตร ตัวอย่างเช่น การปลูกป่า การเลี้ยงไก่เพื่อบริโภค หรือการทำฟาร์มเลี้ยงปลา การเกิดสินทรัพย์ใหม่อาจจะไม่มีความสำคัญมากนัก แต่การทำสวนดอกไม้ การเลี้ยงไก่เพื่อไข่ หรือการทำไร่ผลไม้ต่าง ๆ การเกิดสินทรัพย์ใหม่จะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ

การแปรรูปเชิงชีวภาพ (Output) เป็นเหตุการณ์ที่สามารถแยกต่างหากจากรายการหรือค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดู (Input) ที่ก่อให้เกิดการแปรรูปทางชีวภาพดังกล่าวซึ่งมาตรฐานการบัญชีปัจจุบันจะมีการยึดแนวความคิดของราคาทุนในอดีต โดยจะมีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนของค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดู จนกระทั่งสินทรัพย์ชีวภาพถึงระดับที่สามารถให้ผลผลิตหรือเจริญเติบโตเต็มที่ตามเจตนาของผู้บริหาร ส่วนค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวผลผลิตหลังจากที่ถึงระดับสามารถให้ผลผลิตได้ รวมทั้งค่าเสื่อมราคาถือเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวดเพื่อรอการปันส่วนไปเป็นต้นทุนของผลผลิตทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะเห็นได้ว่าการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาทุนในอดีตจะไม่ได้แสดงถึงการเปลี่ยนรูปทางชีวภาพที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จึงไม่อาจแสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในอุตสาหกรรมเกษตรซึ่งจุดสำคัญอยู่ที่การบริหารสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อให้เกิดการแปรรูปทางชีวภาพมากกว่าจะเป็นการขายอย่างเช่นกิจการทั่ว ๆ ไป และในบางโอกาสก็อาจก่อให้เกิดการปิดบังหรือบิดเบือนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอันเนื่องมาจากเจตนาของผู้บริหารในการแบ่งแยกประเภทสัตว์ ระหว่างสัตว์เพื่อขายและสัตว์ที่ใช้เป็นพ่อแม่พันธุ์³⁰

เมื่อสามารถกำหนดราคาตลาดได้อย่างถูกต้องแล้ว ราคาตลาดจะสามารถสะท้อนถึงการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ กล่าวคือ ในช่วงแรกของการแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นการเปลี่ยนแปลงแบบเจริญเติบโตราคาตลาดจะเพิ่มขึ้นตามส่วนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จนกระทั่งก่อนสินทรัพย์ชีวภาพจะให้ผลผลิตทางการเกษตรได้ราคาตลาดจะสูงที่สุด เมื่อสินทรัพย์ชีวภาพให้ผลผลิตทางการเกษตรไปแล้ว การเจริญเติบโตจะเป็นแบบถดถอยราคาตลาดในแต่ละรอบเวลาจึงลดต่ำลงตามส่วน เนื่องจากได้มีการให้ผลผลิตการเกษตรไปแล้ว

ดังนั้น เมื่อวิธีการทางบัญชีเป็นเกณฑ์คงค้างที่จะรับรู้หรือเหตุการณ์สำคัญดังกล่าวเมื่อเกิดขึ้น และรายงานข้อมูลทางการเงินในงบการเงินในระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น ก็ควรที่จะวัด

³⁰วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และ ชวลิต พรหมมาตร, เพิ่งอ้าง, น.57.

การเปลี่ยนแปลงทางด้านมูลค่าอันเกิดจากการแปรรูปเชิงชีวภาพนี้ ทั้งยังเป็นการแสดงถึง ผลการประกอบการของกิจการในแต่ละรอบเวลาได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการ ตัดสินใจบริหารงานต่อไป

2.6.3 การรับรู้และวัดมูลค่าในงบดุล

1. การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

ตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการสนับสนุนให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพใน งบดุลแยกต่างหากจากสินทรัพย์ประเภทอื่น³¹ โดยให้กิจการเปิดเผยข้อมูลในรูปของจำนวน ปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม คือ ให้แยกแสดงระหว่างสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภค เช่น การทำปศุสัตว์เพื่อเอาเนื้อขาย การทำปศุสัตว์เพื่อขายสัตว์ ข้าวโพดและข้าวสาลี ต้นไม้ที่ปลูก เพื่อผลิตเป็นไม้แปรรูป ไม้ในสินทรัพย์หมุนเวียน ส่วนสินทรัพย์เพื่อให้ผลผลิต เช่น การทำปศุสัตว์ เพื่อเอาน้ำนม ไม้ผล ต้นไม้ที่ปลูกเพื่อเอาฟืน ไม้ในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน โดยสินทรัพย์ แต่ละประเภทมาตรฐานสนับสนุนให้แบ่งย่อยสินทรัพย์แต่ละประเภทเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่พร้อม เก็บเกี่ยวคือมีคุณสมบัติครบตามข้อกำหนดที่จะเก็บเกี่ยว เช่น โคเนื้อที่โตเต็มวัย หรือ ที่สามารถ คงสภาพอยู่ได้สำหรับการเก็บเกี่ยวตามปกติ เช่น ต้นเงาะพร้อมออกผล และสินทรัพย์ชีวภาพ ที่ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว เช่น โคนมที่ยังไม่สามารถให้นมได้ หรือต้นข้าวที่ยังไม่ออกรวงทั้งนี้เพื่อ ประโยชน์ต่อการประมาณการจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต

สำหรับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพในงบดุล มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการ กำหนดให้ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เว้นแต่กรณีที่การวัด มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถทำได้ที่น่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่าต้องวัด ณ 2 จุดเวลา คือ

1. เมื่อรับรู้ครั้งแรก
2. ณ ทุกวันที่ในงบดุล

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพครั้งแรกจะเกิดขึ้นเมื่อได้สินทรัพย์ชีวภาพนั้นมา ซึ่งสามารถเกิดจาก 2 กรณี คือ กรณีที่ 1 กิจการซื้อสินทรัพย์ชีวภาพนั้นมา และกรณีที่ 2 กิจการได้ ขยายพันธุ์สินทรัพย์ชีวภาพจนได้สินทรัพย์ชีวภาพใหม่มา เช่น เพาะเมล็ดปาล์มน้ำมันจนกลายเป็น

³¹(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ย่อหน้าที่ 43

ต้นกล้า หรือแม่พันธุ์สุกรได้ให้กำเนิดลูกสุกร นอกจากนี้กิจการยังต้องมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกครั้ง ณ ทุกวันที่ในงบดุล นั้นหมายถึง ไม่ว่ากิจการจะจัดทำงบดุล ณ เวลาใดและเป็นจำนวนกี่ครั้งในรอบระยะเวลาบัญชี กิจการจะต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกครั้ง

การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้วัดมูลค่า ณ ทุกวันที่ในงบดุลนั้น ก็เนื่องมาจากการที่การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพเกิดขึ้นในทุก ๆ รอบระยะเวลาตลอดอายุขัยของสินทรัพย์ชีวภาพ และเป็นเหตุการณ์ที่สำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการประกอบกิจการในธุรกิจเกษตรกรรม

ดังนั้น ตามมาตรฐานฉบับนี้ ได้กำหนดวิธีการสำหรับวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งก็คือ วิธีราคาตลาดหรือราคาฟาร์ม สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพจะวัดมูลค่าทุก ๆ รอบระยะเวลา เพื่อที่จะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงฐานะของกิจการว่าในแต่ละรอบเวลาสินทรัพย์ชีวภาพในความครอบครองมีมูลค่าที่แท้จริงเป็นเท่าใด ส่วนวิธีการทางบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจะแสดงมูลค่าตามมูลค่าที่ได้สินทรัพย์มารวมกับรายจ่ายที่เป็นการลงทุน

ตัวอย่างที่ 1 การแสดงรายการในงบดุลของธุรกิจเกษตรกรรม

บริษัท ข้าวสาลีฟาร์ม

งบดุล (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25XX

หน่วย : บาท

สินทรัพย์

สินทรัพย์หมุนเวียน

เงินสด	xxxxx
สินทรัพย์ชีวภาพ – ข้าวสาลี	
ที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว	xxxxx
ที่พร้อมเก็บเกี่ยว	xxxxx
รวมสินทรัพย์ชีวภาพ	xxxxx

ตัวอย่างที่ 2 การแสดงรายการในงบดุลของธุรกิจเกษตรกรรม

บริษัท ต้นยางฟาร์ม

งบดุล (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25XX

หน่วย : บาท

สินทรัพย์

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

สินทรัพย์ชีวภาพ – ต้นยางพารา

ที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว

xxxxxx

ที่พร้อมเก็บเกี่ยว

xxxxxx

รวมสินทรัพย์ชีวภาพ

xxxxxx

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

xxxxxx

จากตัวอย่างทั้งสองจะเห็นได้ว่า ธุรกิจเกษตรกรรมจะต้องแยกแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพต่างหากจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ทำให้ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตหรือสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อบริโภคมีการรับรู้เหมือนกันคือ รับรู้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพโดยแยกแสดงในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือสินทรัพย์หมุนเวียนตามระยะเวลาการถือครอง ไม่มีการแบ่งประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้านี้คงเหลืออีก และมีการวัดมูลค่าวิธีเดียวกันคือ “วิธีราคาฟาร์ม หรือราคาตลาด” ที่จะวัดมูลค่าของสินทรัพย์ในทุก ๆ ช่วงอายุของสินทรัพย์ชีวภาพตามตลาดของสินทรัพย์ประเภทและอายุเดียวกันหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นที่มีอายุเดียวกันซึ่งขายอยู่ในตลาดซื้อขายคล่อง จึงต่างจากวิธีปฏิบัติที่ธุรกิจเกษตรกรรมใช้อยู่ในปัจจุบันที่จะมีรวมรายการเหล่านี้ไว้ในรายการสินค้านี้หรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และวัดมูลค่าแตกต่างกัน

2. การรับรู้และวัดมูลค่าผลผลิตทางการเกษตร

ผลผลิตทางการเกษตรที่ได้มาจากสินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ จุดเก็บเกี่ยว หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย โดยมูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้จะถือเป็นต้นทุนของสินค้านี้คงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “สินค้านี้คงเหลือ” หรือมาตรฐานบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้อง

2.6.4 รายการกำไรและรายการขาดทุนในงบกำไรขาดทุน

กิจการจะต้องบันทึกรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด³² สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. สินทรัพย์ชีวภาพ

การบันทึกรายการกำไรหรือขาดทุนอาจเกิดได้ 2 จุดเวลา คือ

1.1) เมื่อมีการรับรู้ครั้งแรก เช่น กำไรจากการขยายพันธุ์

1.2) เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย โดยสามารถแบ่งได้เป็น

1.2.1) การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ (Physical Change) เช่น รายการกำไรจากการที่สินทรัพย์ชีวภาพเจริญเติบโตโดยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ จนกระทั่งมีการให้ผลิตผล หรือรายการขาดทุนจากการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ชีวภาพโดยสินทรัพย์ชีวภาพจะเสื่อมถอยภายหลังการให้ผลิตผลทางการเกษตรทำให้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ลดลง และ

1.2.2) การเปลี่ยนแปลงทางด้านระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม (Unit Fair Value) ของวันต้นรอบและวันสิ้นรอบระยะเวลาในแต่ละปีที่อาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ดังนั้น กิจการจะต้องวัดมูลค่าและรับรู้ผลกำไรขาดทุนของทั้งสินทรัพย์เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุน กิจการจึงมีรายการกำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพ แม้ว่าจะยังไม่มีขายที่จะก่อให้เกิดเงินสดแก่กิจการ

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าหากเป็นการเจริญเติบโตของสินทรัพย์ชีวภาพตั้งแต่ต้นจนกระทั่งถึงวันที่จะเก็บเกี่ยวได้จะเกิดรายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละปีตามส่วนของการเจริญเติบโตจึงเป็นกำไรจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ หรือตามราคาตลาดของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบสูงกว่าวันต้นรอบก็เป็นกำไรจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาของมูลค่ายุติธรรม และในวันที่มีการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตรกิจการจะมีกำไรเกิดขึ้นจากการรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเป็นครั้งแรก เช่นเดียวกันกิจการก็จะมีรายการขาดทุนเกิดขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ชีวภาพ กล่าวคือ ภายหลังจากการให้ผลิตผลทาง

³²(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ย่อหน้าที่ 26 และ 28

การเกษตรแล้วจะก่อให้เกิดรายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงราคาของสินทรัพย์ชีวภาพ จนกระทั่งสินทรัพย์นั้นได้ถูกจำหน่ายออกจากบัญชีสมดุล และขาดทุนจากการที่ราคาตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพในวันต้นรอบกับวันสิ้นรอบลดลงก็จะเกิดรายการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคาของมูลค่ายุติธรรม

โดยผลกระทบ 2 ประเภทข้างต้น ถือเป็นส่วนประกอบที่สำคัญต่อกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และเกิดขึ้นเนื่องจากปัจจัยทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งถ้าหากมีการแยกผลกระทบ 2 ประเภทดังกล่าว เป็นรายการแยกต่างหากจากกันในงบกำไรขาดทุน ย่อมจะสามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผลยิ่งขึ้น โดยสามารถมั่นใจได้ว่าสินทรัพย์ชีวภาพจะถูกวัดมูลค่าที่เกิดจากการแปรรูปทางชีวภาพในเกณฑ์ที่สม่ำเสมอและอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น ตามข้อพิจารณาหลัก ดังนี้³³

1. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพอันเนื่องมาจากการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพถูกรับรู้อยู่ในงบกำไรขาดทุน ก็เพื่อที่จะประเมินผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารของกิจการในด้านของการผลิต การดูแลบำรุงรักษา การเพาะเลี้ยงสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตทางการเกษตรตามที่ต้องการ

2. การแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพในงบดุลเป็นรายการแยกต่างหาก ซึ่งสามารถระบุได้อย่างชัดเจนถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากสินทรัพย์ประเภทอื่น และรายการแปรรูปเชิงชีวภาพทั้งหมดของสินทรัพย์ชีวภาพแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

3. การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ อันเนื่องมาจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรมในต้นและปลายของรอบระยะเวลาบัญชีจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถมองเห็นถึงส่วนประกอบของกำไรขาดทุนอันเนื่องมาจากสถานะทางเศรษฐกิจที่มีผลกระทบต่อขบวนการผลิตสินค้าเกษตรของกิจการ

ส่วนวิธีการทางบัญชีที่กิจการเกษตรใช้อยู่ในปัจจุบันจะไม่มีกรรับรู้การตีราคาเพิ่มขึ้นในงบกำไรขาดทุน รายการกำไรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการขายเท่านั้น แต่หากเกิดการด้อยค่าก็จะเกิดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าได้ การรับรู้รายการกำไรและขาดทุนจึงต่างกัน

ความแตกต่างที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือเรื่องค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลา ก่อนให้ผลผลิตทางการเกษตร กล่าวคือ เมื่อกิจการมีรายการที่เป็นรายได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา

³³วิศิษฐ์ วชิรลาภไพฑูรย์ ,กนกเนตร เปรมปรี และ ขวลิต พรหมมาตร, อ่างแล้ว
เชิงอรรถที่ 18, น.13.

แล้วกิจการก็สามารถรับรู้รายการค่าใช้จ่ายประจำงวดนั้นเป็นรายจ่ายได้ตามหลักการเปรียบเทียบรายจ่ายกับรายได้ (Effort and Accomplishment) ส่วนวิธีการบัญชีตามราคาทุนจะต้องนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมเป็นต้นทุนเพื่อหักเป็นค่าเสื่อมราคา จึงไม่สามารถหักรายจ่ายตามรอบที่เกิดขึ้นได้

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของธุรกิจเกษตรกรรม

บริษัท ข้าวสาลีฟาร์ม		
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)		
ประจำปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25XX		หน่วย : บาท
รายได้		
รายการกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม		
หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายของต้นข้าวสาลี		xxxxx
รายได้อื่น		
เงินปันผลรับ		xxxxx
ค่าใช้จ่าย		
ค่านุ้ย ยาฆ่าศัตรูพืช		xxxxx
		xxxxx
กำไรสุทธิ		xxxxx

2. ผลิตผลทางการเกษตร³⁴

ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด การบันทึกรายการกำไรหรือรายการขาดทุนซึ่งเกิดจากการรับรู้ผลิตผลครั้งแรกจากการเก็บเกี่ยว กิจการจึงอาจได้รับกำไรหรือขาดทุนจากผลิตผลทางการเกษตรเริ่มแรกจากการเก็บเกี่ยวผลผลิต

³⁴(ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” ย่อหน้าที่ 28

2.6.5 ความแตกต่างของวิธีปฏิบัติทางบัญชีตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” กับวิธีปฏิบัติทางบัญชีในปัจจุบัน

วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามวิธีราคาฟาร์มที่มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมให้นำมาใช้ และแนวปฏิบัติตามวิธีราคาทุนที่ธุรกิจเกษตรกรรมใช้อยู่ในประเทศไทย สามารถเปรียบเทียบกันได้ ดังนี้

ตารางที่ 1 แนวปฏิบัติทางบัญชีเกษตรกรรม

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57	วิธีปฏิบัติทางบัญชีในปัจจุบัน
การวัดมูลค่าในงบดุล	สินทรัพย์ชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตร - มูลค่ายุติธรรม	1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย และ ผลผลิตทางการเกษตร - ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า 2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต - ราคาทุนในอดีต
การวัดมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปในงบกำไรขาดทุน	รายการกำไรขาดทุน แบ่งออกได้เป็น 1. จากมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ 2. จากมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม	1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขาย และ ผลผลิตทางการเกษตร - รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุน เมื่อราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน หรือเมื่อแสดงมูลค่าด้วยราคาที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ 2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิต - รับรู้รายการกำไรขาดทุน ด้วยการตัดค่าเสื่อมราคา หรือเมื่อเกิดการด้อยค่า

	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57	วิธีปฏิบัติทางบัญชีในปัจจุบัน
การแสดงผลและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน	งบดุล - แสดงเป็นรายการสินทรัพย์ประเภทหนึ่งแยกต่างหาก งบกำไรขาดทุน 1. มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากการเปลี่ยนรูปทางชีวภาพ แสดงเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกต่างหากในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน 2. มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากระดับราคา แสดงเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกต่างหากในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานตามปกติ	งบดุล 1. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขายและผลผลิตทางการเกษตร แสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ 2. สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิต อาจจะแสดงรวมอยู่กับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือแยกแสดงต่างหากในส่วน of สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน งบกำไรขาดทุน 1. มูลค่าที่เพิ่มขึ้น (ลดลง) ของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขายและผลผลิตทางการเกษตรจากการแสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหรือราคาที่เคยคาดว่าจะได้รับสุทธิ 2. การด้อยค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลิต

ที่มา : วิชาชีพ วชิรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และชวลิต พรหมมาตร

2.6.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม”

การนำวิธีราคาฟาร์มมาใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง “เกษตรกรรม” จะเกิดประโยชน์ต่อธุรกิจเกษตรกรรม ดังนี้³⁵

1. ข้อมูลทางการเงินของสินทรัพย์ที่แสดงด้วยราคาตลาด หรือราคาฟาร์ม จะมีลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ, เข้าใจได้และน่าเชื่อถือ โดยมูลค่าดังกล่าวแสดงถึงผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

2. สามารถระบุหรือแบ่งแยกกำไรขาดทุนที่มาจากวงจรการผลิต และขบวนการตลาดออกจากกันได้ เนื่องจากการที่จะถือผลผลิตทางการเกษตรไว้รอขายในอนาคตคือความต้องการของผู้ผลิตที่จะขายผลผลิตทางการเกษตรในราคาสูงกว่า

3. การแสดงมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาตลาด (ซึ่งราคาตลาดได้มาจากการคาดการณ์ในมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น ๆ จากผู้มีส่วนร่วมแต่ละบุคคล เช่น ผู้ซื้อและผู้ขาย) ทำให้ข้อมูลทางการเงินเป็นกลาง มีความน่าเชื่อถือ และมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจใช้งบการเงินซึ่งสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์รวมทั้งยึดถือข้อมูลที่ทันสมัยที่สุด โดยไม่ขึ้นอยู่กับความตั้งใจของผู้บริหาร ซึ่งในบางครั้งอาจมีการบิดเบือนข้อมูลทางการเงินได้

4. การแสดงมูลค่าด้วยราคาตลาดหรือราคาฟาร์ม จะทำให้การวัดผลการดำเนินงานในรอบระยะบัญชีปัจจุบันมีความหมายมากขึ้นสำหรับกิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมเกษตร ซึ่งจุดสำคัญไม่ใช่อยู่ที่การขาย แต่อยู่ที่การแปรรูปทางชีวภาพ และตามเกณฑ์คงค้างก็ควรจะรับรู้รายการหรือเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญดังกล่าวเมื่อเกิดขึ้นและรายงานข้อมูลทางการเงินในงบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

³⁵ วิชาญ วัชรลาภไพฑูรย์, กนกเนตร เปรมปรี และ ขวลิต พรหมมาตร, อ้างแล้ว
เชิงอรรถที่ 18, น. 23.

สรุป

ในทางบัญชีมองการผลิตสินค้าของธุรกิจเกษตรกรรมในแง่ของการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ สินทรัพย์ชีวภาพจึงเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญในธุรกิจเกษตรกรรมนอกเหนือจากสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินค้า การแปรรูปเชิงชีวภาพเป็นการเปลี่ยนแปลงในคุณภาพและปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ รวมทั้งการก่อให้เกิดผลผลิตทางการเกษตร ทำให้สินทรัพย์ชีวภาพแตกต่างจากสินทรัพย์ประเภทอื่น โดยเกษตรกรรมจะเข้าไปจัดการและบริหารการแปรรูปนี้ เพื่อที่จะให้ได้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตตามที่กิจการต้องการ การบัญชีซึ่งเป็นการจัดทำระบบข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการวัดผลที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการควรถิ่นำเสนองบการเงินที่สามารถสะท้อนผลของการดำเนินงานของกิจการได้ ดังนั้น จึงควรที่จะมีการรับรู้และวัดมูลค่าของการแปรรูปเชิงชีวภาพที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบเวลา

ในปัจจุบันวิธีการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพใช้วิธีการราคาทุนในอดีต ซึ่งจะถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้า ขึ้นอยู่กับว่าเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อผลผลิตหรือเพื่อบริโภค และกิจการจะถือครองเกินกว่ารอบระยะเวลาเดียวหรือไม่ ทำให้ในสินทรัพย์ชีวภาพของแต่ละกิจการมีวิธีปฏิบัติที่ไม่เหมือนกัน ทั้งยังไม่มี การรับรู้และวัดมูลค่าของการแปรรูปเชิงชีวภาพในแต่ละรอบเวลา ทำให้ไม่สามารถแสดงผลของการบริหารการแปรรูปเชิงชีวภาพของธุรกิจเกษตรกรรมได้

สภาวิชาชีพบัญชีได้นำวิธีการรับรู้และวัดมูลค่าโดยวิธีการราคาฟาร์มหรือวิธีราคาตลาด ซึ่งจะรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภทตามราคาตลาดของสินทรัพย์ชนิดนั้นที่มีอายุเดียวกัน มูลค่าของสินทรัพย์ในงบการเงินในแต่ละรอบเวลาจึงเป็นผลจากการแปรรูปเชิงชีวภาพ ทำให้งบการเงินมีการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตามการแปรรูปทางชีวภาพในแต่ละรอบเวลา จึงสามารถสะท้อนผลของการบริหารการแปรรูปทางชีวภาพได้