

## บทที่ 2

### แนวความคิด และเค้าโครงทฤษฎี

ลักษณะของการดำเนินธุรกิจ ในอุตสาหกรรมการเกษตร คือการผลิตพืชและสัตว์เศรษฐกิจ รวมถึงการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรอื่น ๆ นั้นมีลักษณะเฉพาะที่สำคัญและแตกต่างจากธุรกิจประเภทอื่นๆ เช่น มีวงจรการผลิตที่ยาวนาน มีความไม่สัมพันธ์กันระหว่าง ปัจจัยการผลิตและผลผลิตที่ได้ ซึ่งในปัจจุบันกิจการที่ประกอบกิจการทางด้านเกษตรกรรมเหล่านี้ยังขาดแนวทางการปฏิบัติในการบันทึกบัญชีที่เป็นสากล แต่ละประเทศต่างก็มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติในการบันทึกบัญชีขึ้นใช้เองซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไป

สำหรับประเทศไทย ในปัจจุบันยังไม่มีข้อกำหนดเป็นมาตรฐานในการบันทึกบัญชี ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้จึงเป็นการนำเสนอแนวทางการปฏิบัติทางบัญชีที่ได้ใช้ปฏิบัติ และที่มีการศึกษาในปัจจุบัน เพื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบ และวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมต่อไป ซึ่งได้แก่

1. แนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทย
2. แนวทางปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง “การบัญชีเกษตรกรรม” (International Accounting Standards Committee ; IASC “Agriculture” Exposure Draft (E65))
3. แนวทางปฏิบัติทางบัญชีขององค์การอุตสาหกรรมป่าไม้สวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่

#### แนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทย

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดวัตถุประสงค์ในการใช้แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีต่างประเทศ เพื่อให้สามารถนำไปใช้อ้างอิงในการนำมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่มาปฏิบัติ และการปฏิบัติทางบัญชีที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนด

ดังนั้นสำหรับธุรกิจ ในอุตสาหกรรมการเกษตร ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงต้องอาศัยแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็น

แนวทางในการปฏิบัติทางบัญชี ในเรื่องของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการแสดงรายการและการเปิดเผยในงบการเงิน

### การรับรู้รายการ (Recognition)

#### 1. การรับรู้รายการสินทรัพย์

จากคำนิยาม สินทรัพย์<sup>1</sup> หมายถึง ทรัพยากรที่มีอยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์<sup>2</sup> หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด

การรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุล<sup>3</sup> เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ สินทรัพย์ไม่ควรรับรู้ในงบดุลหากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น รายจ่ายดังกล่าวควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

#### 2. การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่องการรับรู้รายได้ ได้กำหนดขอบเขตให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง รายได้ที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นตามธรรมชาติของปศุสัตว์ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร และป่าไม้ ดังนั้นในการพิจารณาการรับรู้รายได้จึงต้องอาศัยแม่บทการบัญชีมาใช้ในการพิจารณาหาแนวทางในการปฏิบัติ

จากคำนิยาม รายได้<sup>4</sup> หมายถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ จากความหมายของรายได้ จึงรวมถึงรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นด้วย เช่นกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่มขึ้น โดยควรมีการรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แม่บทการบัญชี (กฎหมาย, 2542), ข้อหน้าที่ 49, หน้า 17.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อหน้าที่ 53, หน้า 18.

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อหน้าที่ 89-90, หน้า 25.

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อหน้าที่ 70, หน้า 21.

การรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุน' เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน เมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งคือ การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน

### 3. การรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

จากคำนิยาม ค่าใช้จ่าย<sup>2</sup> หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

การรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน' เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์ ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้น กับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่าการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน

#### การวัดมูลค่า (Measurement)

การวัดมูลค่า เป็นการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินในงบดุล และงบกำไรขาดทุนเพื่อรับรู้เป็นองค์ประกอบในงบการเงิน ซึ่งวิธีในการวัดมูลค่านี้นี้มาตรฐานการบัญชีของไทยได้ให้ทางเลือกในการวัดมูลค่าได้หลายวิธีทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสม และขึ้นอยู่กับรูปแบบของธุรกิจ เกณฑ์ในการวัดค่าได้แก่ ราคาทุนเดิม (Historical Cost), ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost), มูลค่าที่จะได้รับ (Realisable Value) และมูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Present Value) เป็นต้น

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, *แม่บทการบัญชี* (กุมภาพันธ์, 2542), ข้อหน้าที่ 92, หน้า 26.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อหน้าที่ 70, หน้า 21.

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, ข้อหน้าที่ 94-95, หน้า 26

### การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Change in Value)

กิจการจะบันทึกรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปได้ก็ต่อเมื่อ รายการหรือเหตุการณ์นั้นต้องเข้าเงื่อนไขของการรับรู้รายการในงบการเงิน คือมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ และรายการดังกล่าวต้องมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งในการประเมินว่ารายการใดเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการในงบการเงินให้พิจารณาถึงความมีนัยสำคัญ คือข้อมูลจะถือว่ามีความมีนัยสำคัญ หากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

### การแสดงผลรายการและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน (Presentation and Disclosure)

การแสดงผลรายการและการเปิดเผยในงบการเงิน ได้มีการแยกแสดงผลรายการออกเป็น 3 ส่วนคือ

#### 1. การแสดงผลรายการในงบดุล

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน กำหนดให้การแสดงผลรายการสินทรัพย์ในงบดุล สินทรัพย์ต้องจัดประเภทเป็น *สินทรัพย์หมุนเวียน*<sup>1</sup> เมื่อ

- 1.1. สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งไม่มีข้อจำกัดในการใช้
- 1.2. กิจการมีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้เพื่อการค้า หรือถือไว้ในระยะสั้น และกิจการคาดว่าจะได้รับจากประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล
- 1.3. กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติ หรือกิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้เพื่อขาย หรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานตามปกติ

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าวข้างต้น ให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 การนำเสนองบการเงิน (กฎหมาย, 2542), ข้อหน้าที่ 57, หน้า 18.

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน' ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่องการนำเสนองบการเงินให้รวมถึงสินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ทางการเงิน และสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีระยะยาวโดยลักษณะ

รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่แตกต่างกันควรจะแสดงแยกรายการในงบดุล เนื่องจากรายการนั้นอาจมีจำนวน ลักษณะ หรือหน้าที่ที่ควรแสดงไว้เป็นรายการต่างหาก เพื่อให้ทั้งงบดุลของกิจการแสดงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร ในการพิจารณาว่ารายการใดควรแสดงแยกเพิ่มเติมให้ดูจาก ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์รวมถึงความมีนัยสำคัญของรายการ และหน้าที่ของรายการนั้นที่มีต่อกิจการ

## 2. การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้งบกำไรขาดทุนต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัด หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยเพิ่มเติม หากมาตรฐานการบัญชีกำหนด หรือถ้าการแสดงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร เนื่องจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีของกิจการมีผลกระทบที่แตกต่างกัน ในด้านความมีเสถียรภาพ ความเสี่ยง และความสามารถในการคาดการณ์ล่วงหน้า ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของผลการดำเนินงาน จะช่วยให้เข้าใจถึงความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการและการประเมินถึงผลในอนาคต

## 3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

หมายเหตุประกอบงบการเงินประกอบไปด้วยคำอธิบาย และการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงิน และยังรวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด หรือสนับสนุนให้เปิดเผย เช่น

3.1. ข้อมูลที่ระบุนว้างงบการเงินของกิจการได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งกิจการจะสามารถระบุนว้างงบการเงินที่จัดทำขึ้นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก็ต่อเมื่อบการเงินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีที่ต้องนำมาปฏิบัติ และเป็นไปการตีความทุกประเด็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 การนำเสนองบการเงิน (กุมภาพันธ์, 2542), ย่อหน้าที่ 58, หน้า 18.

3.2. เกณฑ์การวัดค่าในการจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีที่จำเป็นต่อความเข้าใจในงบการเงิน ในกรณีที่มีการใช้เกณฑ์การวัดค่ามากกว่าหนึ่งเกณฑ์ กิจการต้องเปิดเผยว่าสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละประเภทใช้เกณฑ์ใดในการวัดค่า

3.3. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่ต้องเปิดเผยให้งบการเงินนั้นแสดงโดยถูกต้องตามที่ควร โดยอาจแสดงเป็นรายละเอียดประกอบรายการแต่ละบรรทัดตามลำดับที่แสดงในงบการเงินและตามลำดับงบการเงิน

### แนวทางปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

#### “เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม” (International Accounting Standard Committee; IASC “Agriculture” Exposure Draft (E65))

วิศิษฐ์, กนกเนตรและชวลิต (2542) ได้ทำการศึกษาเพื่อนำเสนอแนวปฏิบัติทางบัญชีในอุตสาหกรรมการเกษตรที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในประเทศไทย ซึ่งมีความสอดคล้องกับร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม (International Accounting Standards Committee (IASC): “Agriculture” Exposure Draft (E65) ไว้ดังนี้

IASC ได้แบ่งประเภทของรายการทางการเกษตรออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. ทรัพย์สินชีวภาพ (Biological Assets) ซึ่งหมายถึงกลุ่มของสัตว์และพืชที่มีชีวิต โดยถูกแบ่งออกเป็นสองประเภทย่อยด้วยกันคือ
  - 1.1. Bearer หมายถึง ทรัพย์สินชีวภาพ ทั้งพืชและสัตว์ที่จะให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยวได้ เช่น ต้นชา ต้นอู่น วัวนม ไก่ไข่ รวมถึงสัตว์ที่เลี้ยงเพื่อให้เป็นพ่อแม่พันธุ์ เป็นต้น
  - 1.2. Consumable หมายถึง ทรัพย์สินชีวภาพ ทั้งพืชและสัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวเมื่อถึงระดับที่เหมาะสม เช่น จิง ข้าวสาลี พืชผักต่างๆ ที่ปลูกด้วยเมล็ด ป่าไม้ วัวเนื้อ หมู ไก่เนื้อ เป็นต้น
2. ผลผลิตทางการเกษตร (Agriculture Product) หมายถึงผลิตภัณฑ์จากทรัพย์สินชีวภาพ ที่ได้ทำการเก็บเกี่ยวไว้แล้วเพื่อรอขาย จัดเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีชีวิต (Non-Live Assets)

#### 1. ทรัพย์สินชีวภาพ (Biological Assets)

ทรัพย์สินชีวภาพ เป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้หลักสำหรับกิจการในอุตสาหกรรมการเกษตร ดังนั้นย่อมมีความสำคัญต่อการแสดงฐานะการเงินในปัจจุบันของกิจการ ตลอดจนจนเป็น

ประโยชน์ต่อการคาดคะเนกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งถือเป็นข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอก ไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุน ผู้ที่กำลังตัดสินใจจะทำการลงทุน และผู้ให้กู้ เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ (Biological Transformation) เป็นลักษณะของการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของทรัพย์สินชีวภาพ ใน 2 ลักษณะ ดังนี้

ก. การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ (Assets Changes)

- Growth เป็นผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นทางด้านปริมาณ หรือการพัฒนาคุณภาพของพืชและสัตว์ ตัวอย่างเช่น การเพิ่มขึ้นของน้ำหนัก ส่วนสูง ความหนาแน่นขนาดของเส้นรอบวง
- Degeneration เป็นเหตุการณ์ที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ในกิจกรรมทางการเกษตร อันจะทำให้มีการลดลงทางด้านปริมาณ และการเสื่อมถอยทางด้านคุณภาพของพืชและสัตว์

ข. การสร้างสรรค์สินทรัพย์ใหม่ (Creation of New Assets)

- Production เป็นผลผลิตที่ไม่มีชีวิต จากพืชและสัตว์ ซึ่งสามารถเรียกได้ว่าเป็นผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Produce) เช่น น้ำยางพารา ใบชา ขนสัตว์ นม
- Procreation เป็นผลผลิตที่มีชีวิตอันได้มาจากพืชและสัตว์ ซึ่งจัดอยู่ในกลุ่มเดียวกันกับทรัพย์สินชีวภาพ ที่มีอยู่เดิม เช่น ลูกวัว ลูกแกะ กล้าต้นไม้

การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ เหล่านี้ถือเป็นเหตุการณ์ที่สำคัญในกิจกรรมการเกษตร ซึ่งตามหลักของเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ต้องการให้มีการรับรู้เมื่อเหตุการณ์ที่สำคัญนี้ได้เกิดขึ้น และมีบันทึกรายการตลอดจนรายงานในงบการเงินในงวดที่เหตุการณ์เหล่านี้เกิดขึ้น

ในกิจกรรมทางการเกษตร การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของทรัพย์สินชีวภาพ ในลักษณะของการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ คือการเพิ่มขึ้นหรือการลดลงทั้งทางด้านปริมาณและคุณภาพ ถือเป็นแหล่งสำคัญในอันที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future Economic Benefit) ทั้งในรอบบัญชีปัจจุบันและในอนาคต ส่วนการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพในลักษณะของการสร้างสรรค์สินทรัพย์ใหม่ คือผลผลิตที่ไม่มีชีวิต และผลผลิตที่มีชีวิตที่ได้มาจากพืชและสัตว์ จะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของกิจกรรมทางการเกษตร ตัวอย่างเช่น การปลูกป่า การเลี้ยงไก่เพื่อการบริโภค หรือการทำฟาร์ม การสร้างสรรค์สินทรัพย์ใหม่อาจจะไม่มีความสำคัญมากนัก แต่ถ้าเป็นการทำสวน

ดอกไม้ การเลี้ยงไก่ไข่ หรือการทำไร่ผลไม้ การสร้างสรรค์สินทรัพย์ใหม่จะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ ซึ่งทำให้มีการแบ่งกิจกรรมทางการเกษตรเป็น 2 ประเภทหลักคือ

1.1 ทรัพย์สินชีวภาพ ทั้งพืชและสัตว์ที่จะให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยวได้ (Bearer)

1.2 ทรัพย์สินชีวภาพ ทั้งพืชและสัตว์ที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวเมื่อถึงระดับที่เหมาะสม (Consumable)

### การรับรู้รายการ (Recognition)

“กิจการควรรับรู้ทรัพย์สินชีวภาพ เป็นสินทรัพย์ในงบดุลเมื่อ

— มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์จะก่อให้เกิดผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ

— มูลค่าของสินทรัพย์สามารถวัด ได้อย่างน่าเชื่อถือ”

แนวทางของ IASC จะพิจารณาต้นทุนของการได้มาซึ่งทรัพย์สินชีวภาพ ทั้งส่วนที่เป็นทรัพย์สินชีวภาพที่จะให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยวและทรัพย์สินชีวภาพที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวเมื่อถึงระดับที่เหมาะสม รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดู บำรุงรักษา ตลอดจนค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ เป็นรายจ่ายประจำของงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นๆ (Period Cost) โดยกำหนดให้มีการแยกประเภทตามลักษณะของการเกิดรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน เพื่อรองรับคู่กับมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของทรัพย์สินชีวภาพ ระหว่างต้นและปลายรอบระยะเวลาบัญชี

### การวัดมูลค่า (Measurement)

“ทรัพย์สินชีวภาพ ควรมีการแสดงมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ทุกๆ วันที่ในงบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพในระหว่างงวด ควรจะมีการรับรู้ เป็นผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิของงวดนั้น โดยแสดงรวมอยู่ในการคำนวณกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน”

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงลักษณะทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ ถือเป็นเหตุการณ์ที่สำคัญในกิจกรรมการเกษตร เพราะแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของ กระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของทรัพย์สิน



การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินชีวภาพแต่ละชนิดควรใช้ราคาตลาดของสินค้าเกษตรที่มีสภาพคล่องเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) แต่ถ้าไม่มีตลาดสินค้าเกษตรที่มีสภาพคล่อง ก็ยังสามารถเลือกตัวแทนมูลค่ายุติธรรมได้ดังนี้

- ราคาตลาดล่าสุดของทรัพย์สินชีวภาพนั้น
- ราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงหรือเกี่ยวข้อง
- ราคามาตรฐานของอุตสาหกรรม

มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Net Present Value) ของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพย์สินชีวภาพ คำนวณด้วยอัตราที่สะท้อนถึงความเสี่ยงของทรัพย์สินชีวภาพแต่ละประเภท

ราคาที่สามารถได้รับสุทธิ (Net Realisable Value) ใช้ได้เฉพาะกิจกรรมทางการเกษตรที่มีวงจรการให้ผลผลิตที่สั้น และทรัพย์สินชีวภาพประเภทที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวเมื่อถึงระดับที่เหมาะสม และมีการเจริญเติบโตทางชีวภาพเต็มที่แล้ว

ราคาทุนในอดีต (Historical Cost) ใช้เฉพาะกรณีที่ทรัพย์สินชีวภาพที่มีการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพที่เกิดขึ้นยังไม่มากนัก นับตั้งแต่เริ่มต้นเพาะเลี้ยง หรือเพาะปลูก หรือคาดว่าผลกระทบของราคาอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพไม่มีสาระสำคัญ

#### การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Change in Value)

“มูลค่าตามบัญชี (Carrying Amount) ที่ใช้แสดงในงบดุล ที่เปลี่ยนแปลงไปสำหรับกลุ่มของทรัพย์สินชีวภาพควรจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุน โดยมีการแยกแสดงรายการเป็น

- การเปลี่ยนแปลงทางการภาพของทรัพย์สินชีวภาพที่ครอบครอง
- การเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรมของทรัพย์สินชีวภาพที่เปลี่ยนแปลงไป”

ผลแตกต่างของ มูลค่าตามบัญชีของสองรอบระยะเวลาบัญชี คือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากทรัพย์สินชีวภาพ ที่เพิ่มขึ้น(ลดลง) นั้นเอง ซึ่งเกิดขึ้นได้จากผลกระทบ 2 ประเภท คือ

- การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของทรัพย์สินชีวภาพ (Physical Change)
- การเปลี่ยนแปลงระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม (Unit Fair Values)

โดยผลกระทบ 2 ประเภทข้างต้น ถือเป็นส่วนประกอบที่สำคัญต่อขบวนการก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และเกิดขึ้นเนื่องจากปัจจัยทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ซึ่งถ้าหากมีการแยกผล

กระทบ 2 ประเภท ดังกล่าว เป็นรายการแยกต่างหากจากกัน ในงบกำไรขาดทุนย่อ มจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น

การเปลี่ยนแปลงซึ่งเกิดจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม (Unit Fair Values) กำหนดได้ โดยการปรับมูลค่าของปริมาณทรัพย์สินชีวภาพที่ถือไว้ ณ ต้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วยราคายุติธรรมของทรัพย์สินชีวภาพนั้นเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี แล้วนำผลลัพธ์ที่ได้ไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชี เมื่อต้นปี ผลแตกต่างที่ได้ก็คือมูลค่ายุติธรรม

จากนั้นผลต่างส่วนที่เหลือของ มูลค่าตามบัญชี ระหว่างปลายปี กับต้นปีหลังจากหักมูลค่ายุติธรรมออกแล้วจึงจะถือเป็นมูลค่าการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของทรัพย์สินชีวภาพ โดยผลแตกต่างทั้ง 2 ประเภทอาจจะเป็นไปได้ทั้งรายได้และค่าใช้จ่าย

#### การแสดงรายการ (Presentation)

“ทรัพย์สินชีวภาพควรแสดงเป็นรายการสินทรัพย์ประเภทหนึ่งแยกต่างหากในงบดุลด้วยมูลค่าตามบัญชี”

ทรัพย์สินชีวภาพ แสดงเป็นรายการสินทรัพย์ประเภทหนึ่งแยกต่างหาก โดยไม่ต้องจัดกลุ่มเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

1. การแสดงรายการในงบดุล ทรัพย์สินชีวภาพ แสดงโดยแยกประเภทเป็นกลุ่มย่อยของสินทรัพย์ดังนี้
  - 1.1. กลุ่มของพืชหรือสัตว์
  - 1.2. ลักษณะของกิจกรรมการเกษตร โดยแยกเป็น ทรัพย์สินชีวภาพที่ให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยวได้ หรือ ทรัพย์สินชีวภาพที่ให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยวได้
  - 1.3. ส่วนที่อายุครบกำหนดหรือยังไม่ครบกำหนดในการให้ผลผลิตตามเจตนาของผู้บริหาร
2. การแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน

การเปลี่ยนแปลงใน มูลค่าตามบัญชี ของทรัพย์สินชีวภาพอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ (การเพิ่มขึ้นหรือลดลงในน้ำหนัก ปริมาณ คุณภาพ) รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกต่างหาก โดยรวมอยู่ในการคำนวณกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน (Income from Operating Activities) ในชื่อบัญชี “การเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินชีวภาพ” (The Change in Biological Assets)

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินชีวภาพอันเนื่องมาจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายแยกต่างหากโดยรวมอยู่ในการคำนวณกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงานตามปกติ (Income from Ordinary Activities) ในชื่อบัญชี “ส่วนเพิ่มขึ้น(ลดลง)ในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ” (The Surplus(Deficit) on Fair Valuation of Biological Assets)

มูลค่ายุติธรรมใช้ในการแสดงมูลค่าของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพย์สินชีวภาพ และเพื่อให้เป็นที่มั่นใจได้ว่าผลผลิตทางการเกษตรที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนรูปทางชีวภาพจะถูกรับรู้ในเกณฑ์วัดที่สม่ำเสมอ และอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น ตามข้อพิจารณาหลัก ดังนี้

2.1. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของทรัพย์สินชีวภาพ อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของทรัพย์สินชีวภาพ ถูกรับรู้อยู่ในงบกำไรขาดทุน เพื่อที่จะประเมินผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารของกิจการในด้านของการผลิต การดูแลบำรุงรักษา การเพาะเลี้ยง เพื่อให้ได้ผลผลิตทางการเกษตรตามที่ต้องการ

2.2. การแสดงรายการทรัพย์สินชีวภาพในงบดุลเป็นรายการแยกต่างหาก ซึ่งสามารถระบุได้อย่างชัดเจนถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากสินทรัพย์ประเภทอื่น และรายการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพทั้งหมดของทรัพย์สินชีวภาพแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

2.3. การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของทรัพย์สินชีวภาพอันเนื่องมาจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรมในต้นรอบระยะเวลาบัญชีและปลายรอบระยะเวลาบัญชีจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถมองเห็นถึงส่วนประกอบของกำไรขาดทุน อันเนื่องมาจากสถานะทางเศรษฐกิจซึ่งอาจมีผลกระทบต่อขบวนการในการผลิตสินค้าเกษตรของกิจการ

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของทรัพย์สินชีวภาพทั้งที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ และเกิดจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม ควรจะมีการแสดงแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และควรมีการแสดงภายหลังรายได้จากการดำเนินงานทันที เนื่องจากทรัพย์สินชีวภาพคือสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้หลักของกิจการ และถือครองไว้เพื่อการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพ ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าในทรัพย์สินชีวภาพ คือรายได้ และควรพิจารณาหรือถือปฏิบัติวิธีการบัญชีเช่นเดียวกับรายได้จากการขาย หรือรายได้ประเภทอื่นๆ

**การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)**

“งบการเงินควรเปิดเผยรายการต่อไปนี้ ตามลักษณะของกลุ่มย่อยของทรัพย์สินชีวภาพ (Biological Assets)

วิธีการในการประเมินมูลค่าเพื่อใช้เป็นตัวแทนมูลค่ายุติธรรม

- มีผู้ประเมินราคาอิสระจากภายนอกเกี่ยวข้องหรือไม่ ถ้ามีควรเปิดเผยชื่อและคุณสมบัติของผู้ประเมินราคาดังกล่าว
- เมื่อมีการใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Net Present Value) เป็นตัวแทนของ มูลค่ายุติธรรม ควรระบุวิธีการที่ใช้หรือประเมินข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึง
  - อัตราคิดลด (Discount Rate)
  - ระยะเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด
  - ผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงสมมติฐานต่างๆ
- การกระทบยอด มูลค่าตามบัญชี ของทรัพย์สินชีวภาพระหว่างต้นรอบระยะเวลาบัญชี และปลายรอบระยะเวลาบัญชี โดยแสดงเป็นรายการดังนี้
  - การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของทรัพย์สินชีวภาพ (Physical Change or Change in Substance)
  - การเปลี่ยนแปลงซึ่งเกิดจากความแตกต่างของระดับราคาของมูลค่ายุติธรรม (Unit Fair Values)
    - กำไรหรือขาดทุนจากรายการพิเศษ
    - ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ ซึ่งเกิดจากการแปลงค่าเงินของกิจการในต่างประเทศ
    - การเปลี่ยนแปลงอื่นๆ
  - จำนวนหรือปริมาณของทรัพย์สินชีวภาพที่ถูกจำกัดกรรมสิทธิ์ หรือที่ใช้ในการจ้างหรือเป็นหลักค้ำประกันหนี้สิน
  - จำนวนหรือปริมาณของภาระผูกพันในการที่จะบริหารการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของทรัพย์สินชีวภาพ หรือในการซื้อทรัพย์สินชีวภาพ
  - กลยุทธ์ทางด้านการบริหารความเสี่ยงที่ใช้ในการป้องกันการลงทุนในทรัพย์สินชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Produce)
  - กิจกรรมทางการเกษตรที่อาจไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้อย่างยั่งยืน พร้อมด้วยกำหนดเวลาที่คาดว่าจะเลิกการดำเนินกิจกรรมดังกล่าว”

## 2. ผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Produce)

ผลผลิตทางการเกษตร คือผลผลิตทางการเกษตรซึ่งเกิดขึ้นจากทรัพย์สินชีวภาพของกิจการเพื่อรอการขาย การบริโภค หรือผลิตต่อในธุรกิจต่อเนื่อง (Agribusiness) ถ้าทรัพย์สินชีวภาพเป็นประเภททรัพย์สินชีวภาพที่ให้ผลผลิตเพื่อเก็บเกี่ยว ก็จะทำให้ผลผลิตทางการเกษตรเป็นส่วนที่เพิ่มเติม เช่น น้ํายางพาราที่กรี๊ดได้จากต้นยาง ผลไม้ที่เก็บเกี่ยวได้จากสวนผลไม้ แต่ถ้าทรัพย์สินชีวภาพเป็นประเภททรัพย์สินชีวภาพที่เลี้ยงไว้เพื่อเก็บเกี่ยวเมื่อถึงระดับที่เหมาะสม ผลผลิตทางการเกษตรที่ได้ คือซากของทรัพย์สินชีวภาพที่ตายแล้ว เช่นสัตว์ที่ถูกฆ่าเพื่อนำไปเป็นอาหาร ต้นไม้ที่โตเต็มที่และถูกตัดลงแล้ว

### การรับรู้รายการ (Recognition)

“การรับรู้รายการของผลิตผลทางการเกษตรเป็นสินทรัพย์ ควรรับรู้เมื่อทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตเสร็จสิ้น และการรับรู้รายการสิ้นสุดเมื่อมีการขาย บริโภค หรือนำไปผลิตต่อในธุรกิจต่อเนื่อง”

ผลผลิตทางการเกษตรเป็นผลิตภัณฑ์จากสินทรัพย์ชีวภาพที่กิจการได้ทำการเก็บเกี่ยวแล้วเพื่อรอการขาย บริโภค หรือนำไปผลิตต่อในธุรกิจต่อเนื่อง ผลผลิตทางการเกษตรเป็นรายการที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ คือมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และกิจการสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ผลผลิตทางการเกษตรเป็นสินทรัพย์ที่ได้จากการเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพ โดยการเก็บเกี่ยวตัวสินทรัพย์ชีวภาพเอง หรือเก็บเกี่ยวจากสิ่งทีสินทรัพย์ชีวภาพก่อให้เกิดขึ้น

การรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรจะสิ้นสุดเมื่อมีการส่งต่อเพื่อการขาย บริโภค หรือผลิตต่อในธุรกิจต่อเนื่อง และกิจกรรมทางการขายหรือกิจกรรมในการแปรรูปไม่ได้ส่งผลหรือเปลี่ยนแปลงลักษณะของผลิตผลทางการเกษตร เช่นการอบแห้ง การทำความสะอาดและการเก็บรักษา

### การวัดค่า (Measurement)

“ผลผลิตทางการเกษตรซึ่งเกิดขึ้นจากทรัพย์สินชีวภาพควรมีการวัดค่าครั้งแรกด้วยราคายุติธรรม ณ วันที่มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตทั้งหมด ซึ่งมูลค่าที่วัดได้ในวันนี้จะถือเป็นต้นทุนสำหรับการวัดค่าที่เกิดขึ้นหลังจากนั้น

การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมสุทธิ ณ วันที่ปรากฏในงบดุล เทียบกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เก็บเกี่ยว ผลต่างที่เกิดขึ้นนี้ให้รวมอยู่ในการคำนวณกำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ”

ผลผลิตทางการเกษตรกำหนดให้ต้องมีการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำการเก็บเกี่ยว โดยมูลค่ายุติธรรมนี้ถือเป็นผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับซึ่งถือเป็นรายได้ประเภทหนึ่ง ใช้ชื่อบัญชี “การเปลี่ยนแปลงในผลผลิตทางการเกษตร” (Change in Agricultural Product)

ผลผลิตทางการเกษตรซึ่งเกิดขึ้นจากทรัพย์สินชีวภาพควรมีการวัดค่าครั้งแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเก็บเกี่ยวผลผลิต ซึ่งมูลค่าที่วัดได้ ณ วันที่เก็บเกี่ยวผลผลิตนี้จะถือเป็นต้นทุนของผลผลิต และต้องมีการวัดค่าทุกวันที่ในงบการเงินด้วยวิธีราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่า (The Lower of Cost or Market) ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “สินค้าคงเหลือ” (Inventory)

#### การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Recognition of Change in Value)

“การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของผลผลิตทางการเกษตร รับรู้เมื่อมูลค่ายุติธรรมหรือตัวแทนของมูลค่ายุติธรรมต่ำกว่าราคาทุน โดยรับรู้ ณ วันที่ในงบการเงิน”

มูลค่าของผลผลิตทางการเกษตร ณ วันที่มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตนี้จะถือเป็นต้นทุนของผลผลิต และต้องมีการวัดค่าทุกวันที่ในงบการเงินด้วยวิธีราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่า (The Lower of Cost or Market) ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง “สินค้าคงเหลือ” (Inventory) ดังนั้นจะมีมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของผลผลิตทางการเกษตรในกรณีเดียว คือราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน ซึ่งถือเป็นรายจ่ายประเภทหนึ่งในงบกำไรขาดทุน

#### การแสดงรายการและการเปิดเผยรายการในงบการเงิน (Presentation and Disclosure)

“การแสดงรายการผลผลิตทางการเกษตรในงบดุล ควรแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนประเภทสินค้าคงเหลือ โดยแสดงแยกตามประเภทของผลผลิตและแยกแสดงต่างหากจากสินค้าคงเหลือประเภทอื่นในงบดุล ”

“การเปิดเผยรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ควรเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีในการตีราคาสินค้าคงเหลือ ราคาทุนรวมและราคาตลาดรวมตามกลุ่มของผลผลิตทางการเกษตรแต่ละประเภท”

### 3. ที่ดินเพื่อการเกษตร (Agricultural Land)

ตามวัตถุประสงค์ของการร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการเกษตรกรรม คือ พัฒนาวิธีปฏิบัติทางการบัญชี เพื่อให้เกิดความสอดคล้องและสม่ำเสมอในกิจการที่ดำเนินธุรกิจ ในอุตสาหกรรมเกษตร ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพในทรัพย์สินชีวภาพเป็นกิจกรรมหลักในการสร้างรายได้ โดยอาจจำเป็นต้องใช้ที่ดินเป็นส่วนประกอบที่สำคัญในการบริหาร

การใช้ประโยชน์จากที่ดินเพื่อการเกษตรย่อมมีวัตถุประสงค์การใช้ที่แตกต่างกับที่ดินที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นๆ โดยทั่วไป ซึ่งความแตกต่างของการใช้ที่ดินดังกล่าวมีข้อควรพิจารณา ดังนี้

1. ความสำคัญของที่ดินเพื่อการเกษตร คือ ช่วยในการคาดการณ์หรือประเมินผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพย์สินชีวภาพ เนื่องจากถ้าหากต้องการประเมินผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจดังกล่าวโดยปราศจากข้อมูลหรือสถานะภาพของที่ดินก็ไม้อาจจะประเมินได้อย่างเหมาะสม ดังนั้นการประเมินผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ตลอดจนฐานะการเงินย่อมไม่สามารถทำได้ถ้าหากปราศจากการพิจารณามูลค่าของที่ดินที่เปลี่ยนแปลงไป

2. มูลค่าของที่ดินโดยทั่วไปก็คือ ราคาตลาดของที่ดิน ซึ่งถือเป็นแนวทางที่ถือปฏิบัติกันโดยทั่วไป แต่ในบางสถานการณ์ราคาตลาดสำหรับที่ดินเพื่อการเกษตรอาจแตกต่างไปจากราคาตลาดที่ถือปฏิบัติกันโดยทั่วไปอย่างมีสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่นที่ดินเสื่อมโทรมที่ได้รับการปรับปรุงให้เป็นที่ดินเพื่อการเกษตร

**การวัดค่าและการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป (Measurement and Recognition of Change in Value)**

“การวัดค่าที่ดินเพื่อการเกษตร กำหนดให้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม”

“มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปของที่ดินเพื่อการเกษตรจากการวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ให้แสดงในงบดุลเป็นรายการส่วนเกินทุนจากราคาที่ดินเพื่อการเกษตรเพิ่ม”

**การแสดงรายการในงบการเงิน**

“การแสดงรายการที่ดินเพื่อการเกษตรในงบดุลหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ควรแสดงแยกต่างหากจากที่ดินอื่น”

สำหรับผลแตกต่างระหว่างราคาทุนของที่ดิน และมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน กำหนดให้แสดงไว้ในส่วนของ Statement of Non-owner Movement in Equity ในข้อบัญญัติ “Surplus on Fair Valuation Agricultural land

#### 4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกิจการอุตสาหกรรมเกษตร และการสนับสนุนจากรัฐบาล (Intangibles / Government Grants)

กิจการในอุตสาหกรรมทางการเกษตรบางประเภทที่มีหน่วยงานทางราชการเข้าทำการช่วยเหลือ ให้ความสนับสนุนในด้านต่างๆ เพื่อให้แน่ใจได้ว่าการผลิตผลผลิตทางการเกษตรในระดับที่เพียงพอแก่ความต้องการในการดำรงชีพของคนในประเทศ และมีการกำหนดราคาที่เหมาะสม โดยความช่วยเหลือของรัฐบาลมีในหลายรูปแบบ เช่นการให้โควตาการผลิต การให้เงินช่วยเหลือในโครงการต่างๆ เป็นต้น ซึ่งความช่วยเหลือของรัฐบาลดังกล่าวอาจส่งผลให้มีการบิดเบือนหรือทำให้เกิดความเข้าใจผิดในผลการดำเนินงาน รวมทั้งฐานะการเงินของกิจการ

##### การรับรู้รายการวัดมูลค่า (Recognition and Measurement)

“กิจการในอุตสาหกรรมเกษตร ควรจะมีการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Assets) ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

“เมื่อกิจการได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ไม่ว่าจะในรูปของทรัพย์สินชีวภาพ หรือรูปแบบอื่น ควรมีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม และควรมีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุน ส่วนการแสดงผลการความช่วยเหลือในรูปของรายได้ที่ได้รับจากรัฐบาล (Grants Related to Income) ควรจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนต่อจาก รายได้อื่น (Other Income)”

ความช่วยเหลือจากรัฐบาลควรจะมีการรับรู้เมื่อมีความแน่นอนว่า

1. กิจการสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด ที่เกี่ยวข้องกับการให้ความช่วยเหลือดังกล่าว
2. กิจการได้รับความช่วยเหลือนั้นแล้ว

กิจการสามารถแบ่งแยกประเภทของความช่วยเหลือที่ได้รับเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. ความช่วยเหลือในรูปของรายได้จากรัฐบาล (Grant Related to Income) ควรมีการรับรู้ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของรายได้ในงบกำไรขาดทุนตลอดระยะเวลาบัญชี



ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและเหมาะสม เพื่อเป็นการชดเชยต้นทุนส่วนที่เพิ่มที่เกิดขึ้นตามความตั้งใจ ในการให้ความช่วยเหลือดังกล่าวของรัฐบาล

2. ความช่วยเหลือในรูปของสินทรัพย์จากรัฐบาล (Grant Related to Assets) รวมทั้งความช่วยเหลือที่ไม่เป็นตัวเงิน ควรมีการรับรู้ความช่วยเหลือที่ได้รับประเภทนี้ในรูปของรายได้ รอกการตัดบัญชี (Deferred Income) และควรมีการทยอยรับรู้เป็นกำไรด้วยวิธีการที่เป็นระบบและมี เหตุผล หรือโดยการหักจากมูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สิน เพื่อลด การเสื่อมค่าลงในรอบระยะเวลา บัญชีในอนาคต

ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีทั้ง 2 วิธี ได้กำหนดโดยยึดกรอบของวิธีราคาทุนเดิม (Historical Cost Accounting Method) ซึ่งไม่สอดคล้องและไม่เหมาะสมกับวิธีมูลค่ายุติธรรม ที่ถือว่าการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของทุกๆ รายการควรจะรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน เช่น วิธีปฏิบัติทางการ บัญชีของทรัพย์สินชีวภาพที่กำหนดไว้ในร่างมาตรฐานฉบับนี้ให้ยึดหลักมูลค่ายุติธรรม วิธีปฏิบัติ ทางการบัญชีความช่วยเหลือจากรัฐบาล ควรจะรับรู้เป็นส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไร มากกว่าเป็น รายการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน

#### การเปิดเผยข้อมูลความช่วยเหลือที่ได้รับจากรัฐบาล (Disclosure of Government Grants)

1. นโยบายบัญชีที่ใช้สำหรับความช่วยเหลือที่ได้รับจากรัฐบาล รวมถึงวิธีการที่ นำเสนอในงบการเงิน
2. ลักษณะและขอบเขตของความช่วยเหลือที่ได้รับจากรัฐบาลที่มีการรับรู้แล้ว ในงบการเงิน รวมถึงการอธิบายถึงลักษณะของความช่วยเหลือที่ได้รับจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นๆ ที่ ทำให้กิจการได้รับผลประโยชน์โดยตรง
3. เงื่อนไขที่กิจการยังไม่สามารถปฏิบัติตามได้ครบถ้วน และเหตุการณ์ที่อาจเกิด ขึ้นในภายหน้า ที่เกี่ยวข้องกับความช่วยเหลือที่ได้รับจากรัฐบาลที่ได้รับรู้ไว้แล้วในงบการเงิน

#### แนวทางปฏิบัติทางบัญชีของ องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ สวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอ แม่แตง จังหวัดเชียงใหม่

องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ (อ.อ.ป.) เป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ สังกัดกระทรวงเกษตร และสหกรณ์ สำหรับสวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ อยู่ในความดูแล รับผิดชอบของอุตสาหกรรมป่าไม้เขต จังหวัดเชียงใหม่ ฝ่ายอุตสาหกรรมป่าไม้ภาคเหนือ

ในปัจจุบันแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีเป็นในลักษณะของการบันทึกบัญชี และจัดทำงบการเงินรวมที่ส่วนกลาง และไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินของสวนป่าแต่ละแห่ง โดยในแต่ละปีงบประมาณ สวนป่าสักแม่หอพระจะทำการตั้งประมาณการค่าใช้จ่ายในปีงบประมาณ เพื่อขอเบิกเป็นเงินทดลองจ่าย และเป็นผู้จัดเก็บรวบรวมเอกสารการเบิกจ่ายทั้งหมดส่งไปที่ส่วนกลาง ซึ่งจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของปีนั้น

จากการสอบถามพบว่า สวนป่าสักแม่หอพระไม่ได้มีการคำนวณและบันทึกต้นทุนของการปลูกสร้างสวนป่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสวนป่าจะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของปีนั้น และในขณะเดียวกันก็ไม่ได้มีการบันทึกต้นทุนค่าของต้นสักในช่วงระยะเวลาตั้งแต่ปลูกจนถึงรอบระยะเวลาตัดฟันแต่อย่างใด จึงไม่มีแนวปฏิบัติในการวัดมูลค่าของต้นสักที่อยู่ในพื้นที่เขตสวนป่าแต่อย่างใด และตลอดระยะเวลาตั้งแต่ปีที่มีการเริ่มปลูกสร้างสวนป่ายังไม่เคยมีการบันทึกบัญชีรายได้ หรือผลตอบแทนที่ได้รับจากสวนป่า จนกระทั่งปี พ.ศ.2539 ที่สวนป่าสักแม่หอพระเริ่มจะมีการทำไม้ คือเมื่อครบกำหนดรอบตัดฟัน (กำหนดรอบตัดฟันไว้ 20 ปี) ทำให้ได้ผลผลิตในรูปของไม้สักท่อน (Teak Logs) ออกมาเพื่อจำหน่าย จึงเริ่มมีการบันทึกบัญชีรายได้

ในส่วนของการคิดต้นทุนของไม้สักท่อนที่นำออกจำหน่ายนั้น องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้คำนวณเฉพาะต้นทุนของการทำไม้ (ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการตัดฟันต้นสัก) เท่านั้นเป็นต้นทุนของไม้สักท่อน

ในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เช่น อาคารสำนักงาน, โรงเรือน, รถยนต์และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ในการปลูกและบำรุงรักษาสวนป่า ไม่ได้มีการกำหนดนโยบายในการคิดค่าเสื่อมราคา และไม่ได้มีการบันทึกค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์แต่อย่างใด แต่ให้หลักในการปฏิบัติโดยกำหนดให้สินทรัพย์ที่มีมูลค่าต่ำกว่า 3,000 บาท เมื่อชำรุดหรือเสื่อมสภาพไม่สามารถใช้งานต่อไปได้ สามารถขอทำการตัดจำหน่ายออกจากทะเบียนสินทรัพย์ได้ แต่ถ้าเป็นสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูงกว่า 3,000 บาทขึ้นไป ต้องตั้งคณะกรรมการขึ้นมาตรวจสอบก่อนจะทำการตัดจำหน่ายออกจากทะเบียนสินทรัพย์