

### บทที่ 3

## แนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป

ลักษณะของการดำเนินธุรกิจด้านการเกษตรทั้งในด้านผลผลิตจากการปศุสัตว์และพืชผลทางการเกษตรจะมีวิธีปฏิบัติรวมถึงการบันทึกบัญชีที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากธุรกิจอื่น ซึ่งผู้จัดทำบัญชีส่วนใหญ่จะใช้วิธีอ้างอิงตามแนวทางของแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องมาใช้วัดมูลค่าและจัดทำงบการเงิน เพื่อให้สอดคล้องกับการผลิตในแต่ละชนิดของธุรกิจด้านการเกษตรนั้น ๆ

ดังนั้นในการศึกษาครั้งนี้ จึงเป็นการนำเสนอแนวทางปฏิบัติในการบันทึกบัญชีของธุรกิจเกษตรทั่วไป เปรียบเทียบกับร่างมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม โดยเป็นการศึกษาเปรียบเทียบเพื่อแสดงให้เห็นข้อแตกต่างในเรื่อง การรับรู้รายการ, การวัดมูลค่า, การรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป และการแสดงรายการในงบการเงิน โดยศึกษาจากกิจการที่ประกอบการธุรกิจเกษตรขนาดใหญ่จำนวน 6 แห่ง ซึ่งจะครอบคลุมทุกประเภทกิจการตามลักษณะการดำเนินธุรกิจด้านเกษตร แยกเป็น

1. บริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับพืชไร่ จำนวน 2 แห่ง
2. บริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ จำนวน 1 แห่ง
3. บริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับพืชสวน จำนวน 2 แห่ง
4. บริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิต จำนวน 1 แห่ง

โดยสามารถสรุปแนวทางปฏิบัติในการบันทึกบัญชีและรายงานทางการเงินในแต่ละกิจการได้ดังนี้

#### 3.1 แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจที่เกี่ยวกับพืชไร่

พืชไร่ หมายถึง พืชที่ปลูกในพื้นที่มาก ๆ มีการปฏิบัติดูแลรักษาอย่างไม่ต้องพิถีพิถันสามารถปลูกและเก็บเกี่ยวได้ภายในช่วงระยะเวลาฤดูเดียว อายุการเก็บเกี่ยวไม่นาน ส่วนใหญ่เมื่อให้ผลผลิตแล้วก็จะตายไป เป็นพืชที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจและชีวิตประจำวันของมนุษย์มาก เช่น ข้าว ข้าวโพด มันสำปะหลัง ข้าวฟ่าง ยาสูบ ละหุ่ง ฝ้าย เป็นต้น (ศูนย์กลางความรู้แห่งชาติ, 2549)

ธุรกิจพืชไร่ เป็นธุรกิจที่ใช้พื้นที่ในการผลิตเป็นจำนวนมากและพื้นที่การผลิตจะมีผลโดยตรงต่อผลผลิตในแต่ละปี ทำให้บริษัทต่าง ๆ ที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับพืชไร่จะต้องมีการประเมิน

เป้าหมายการผลิตแต่ละปีให้สอดคล้องกับพื้นที่ โดยเริ่มจากแผนการผลิตซึ่งต้องมีการเตรียมพื้นที่ปลูก จัดหาปัจจัยการผลิต เมล็ดพันธุ์ ปุ๋ย ยาและสารเคมี หากบริษัทมีพื้นที่ปลูกไม่เพียงพอต่อเป้าหมายการผลิต จึงจำเป็นต้องหาพื้นที่ปลูกเพิ่มเติม หรือร่วมมือกับเกษตรกรจากโครงการต่าง ๆ เพื่อให้ผลผลิตเป็นไปตามเป้าหมายการผลิต อีกทั้งยังเป็นการช่วยกระจายความเสี่ยงจากภัยธรรมชาติซึ่งจะเกิดในแต่ละพื้นที่แตกต่างกันได้อีกทางหนึ่งด้วย

ในกรณีที่บริษัทดำเนินการผลิตเองจะควบคุมต้นทุนและควบคุมการผลิตให้เป็นไปตามมาตรฐานได้ง่ายกว่าการร่วมมือกับเกษตรกร ดังนั้นเพื่อลดปัญหาต่าง ๆ ในส่วนของเกษตรกรที่ไม่สามารถควบคุมการผลิตได้ แต่ละบริษัทจึงต้องมีการวางแผนในการผลิตให้ดี เช่น การให้ความรู้เพิ่มเติม การคัดสรรเกษตรกร และควบคุมการผลิตทุกขั้นตอนจนถึงการเก็บเกี่ยว ซึ่งในการวางแผนนั้นจะรวมไปถึงการคัดเลือกและแจกจ่ายสายพันธุ์ที่ดีที่สุดให้เกษตรกรดำเนินการอีกด้วย

### 3.1.1 การรับรู้รายการ

พืชไร่ในธุรกิจเกษตรทั่วไปในปัจจุบันจะรับรู้รายการสินทรัพย์ในงบดุลในวันแรกที่มีการเริ่มต้นผลิต สะสมไปจนถึงวันที่มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตออกจากไร่

### 3.1.2 การวัดมูลค่า

พืชไร่ ใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีตในการวัดมูลค่า การวัดมูลค่าของพืชไร่ ใช้การเก็บค่าใช้จ่ายทุกรายการ ค่าแรงงานตั้งแต่เริ่มการผลิต ปัจจัยการผลิตที่เบิกใช้ทั้งหมด มารวมคำนวณเป็นต้นทุนผลิต ทั้งหมด

ต้นทุนผลิตของพืชไร่ของบริษัท ประกอบด้วย

1. ปัจจัยการผลิต ได้แก่ เมล็ดพันธุ์, ปุ๋ย, ยาและสารเคมี
2. ค่าแรงงานการผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายในการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงของแปลงผลิต มีรายการดังนี้

#### 3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เช่น

ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของรถแทรกเตอร์, ปั่นน้ำ, เครื่องพ่นยา

ค่าไฟฟ้าของปั๊มน้ำ, สำนักงาน

ค่าวัสดุสิ้นเปลืองต่าง ๆ เช่น เชือกฟาง, กระจอบ, เครื่องมือ

#### 3.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ของเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการผลิต

#### 3.3 เงินเดือนและโบนัส

3.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร, เครื่องจักรและอุปกรณ์

3.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เช่น

ค่าเบี้ยประกัน ค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ, เงินสมทบประกันสังคม, อื่นๆ

ค่าใช้จ่ายสื่อสาร ค่าโทรศัพท์, ค่าส่งเอกสาร, ค่าอินเทอร์เน็ต

ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าสมุด, ปากกา, เครื่องเขียนที่ใช้ในงาน

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต

### 3.1.3 การรับรู้กำไรหรือขาดทุน

การรับรู้กำไรหรือขาดทุนของพืชไร่ของธุรกิจเกษตรทั่วไป ในปัจจุบัน ใช้ค่าขาย ณ จุดขาย ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขาย หักด้วยต้นทุนซึ่งได้จากการวัดมูลค่าโดยยี่ราคาทุนในอดีต

### 3.1.4 การแสดงรายการในงบการเงิน

ในธุรกิจเกษตรทั่วไป บันทึกรายการพืชไร่ เช่น ข้าวโพด ข้าว ถั่ว ฯลฯ เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ ในทรัพย์สิน หรือ งานระหว่างผลิตในกรณีที่ผลิตไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่ในงบการเงิน โดยแสดงมูลค่าเป็น ราคาทุนในอดีต

### 3.1.5 ตัวอย่าง แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจผลิตข้าวโพดไร่

บริษัทตั้งเป้าหมายการผลิตข้าวโพดพันธุ์ AAA 500,000 กิโลกรัม ซึ่งมีรายละเอียดในการผลิตดังนี้

1. พื้นที่การผลิตจำนวนทั้งสิ้น 300 ไร่ ผลิตในพื้นที่บริษัทเอง (ผลผลิตข้าวโพดพันธุ์AAA ต่อไร่ โดยเฉลี่ย 700 กิโลกรัม)

2. ปัจจัยการผลิต มีจำนวนทั้งสิ้น 7 รายการ ได้แก่

2.1 เมล็ดพันธุ์ตัวผู้

2.2 เมล็ดพันธุ์ตัวเมีย

2.3 ปุ๋ยรองพื้น

2.4 ปุ๋ยบำรุงดิน

2.5 ยากดุมหญ้า

2.6 ยาฆ่าหญ้า

2.7 ยากันเชื้อรา

3. ค่าแรงงานในการผลิต ได้แก่ ค่าแรงเตรียมแปลง, ปลูก, ดูแลรักษา, เก็บเกี่ยว
4. ค่าใช้จ่ายการผลิต มีจำนวนทั้งสิ้น 5 รายการ ได้แก่
  - 4.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น
  - 4.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
  - 4.3 เงินเดือนและโบนัส
  - 4.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน
  - 4.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น
5. ระยะเวลาที่ใช้ในการผลิตทั้งสิ้น 3-6 เดือน โดยเริ่มปลูกตั้งแต่ เดือน เมษายน ถึง เดือน กรกฎาคม
6. บริษัท มีทรัพย์สินลงทุน ในหน่วยงานผลิตข้าวโพด ประกอบด้วย
  - 6.1 รถแทรกเตอร์ ราคาทุน 1,200,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี
  - 6.2 ปิ่มน้ำ ราคาทุน 120,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี
  - 6.3 เครื่องพ่นยา ราคาทุน 240,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี
  - 6.4 อาคารสำนักงาน ราคาทุน 1,200,000 บาท อายุการใช้งาน 20 ปี

#### สมมุติเหตุการณ์ทางบัญชีตลอดปี

1. ซื้อ เมล็ดพันธุ์, ปุ๋ย, สารเคมี ประกอบด้วย
  - 1.1 เมล็ดพันธุ์ เป็นเงิน 120,000 บาท
  - 1.2 ปุ๋ย เป็นเงิน 165,000 บาท
  - 1.3 ยาและสารเคมี เป็นเงิน 96,000 บาท
2. จ่ายค่าแรงงานทางตรง ประกอบด้วย
  - 2.1 ค่าแรงงานปลูก เป็นเงิน 240,000 บาท
  - 2.2 ค่าแรงดูแลรักษา เป็นเงิน 162,000 บาท
  - 2.3 ค่าแรงเก็บเกี่ยวผลผลิต เป็นเงิน 120,000 บาท
3. จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต ประกอบด้วย
  - 3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เป็นเงิน 120,000 บาท
  - 3.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา เป็นเงิน 60,000 บาท
  - 3.3 เงินเดือนและโบนัส เป็นเงิน 96,000 บาท
  - 3.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เครื่องจักร เป็นเงิน 312,000 บาท
  - 3.5 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร เป็นเงิน 60,000 บาท

3.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เป็นเงิน 60,000 บาท

4. เก็บเกี่ยวผลผลิตได้ทั้งหมด 201,375 กิโลกรัม และขายในวันที่เก็บเกี่ยวจำนวน 200,000 กิโลกรัม ราคาขายกิโลกรัมละ 10 บาท เป็นเงิน 2,000,000 บาท

5. การบัญชีเกี่ยวกับสินค้าใช้วิธีบันทึกสินค้า ณ วันสิ้นงวด(Periodic Inventory Method)

6. สินค้าคงเหลือใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in First out)

ธุรกิจพืชไร่

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	รถแทรกเตอร์	1,200,000.00	
	ปั้มน้ำ	120,000.00	
	เครื่องพ่นยา	240,000.00	
	อาคาร	1,200,000.00	
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	1,000,000.00	
	ทุน		3,760,000.00
	กิจการนำสินทรัพย์และเงินสดมาลงทุน		
	ซื้อเมล็ดพันธุ์	120,000.00	
	ซื้อ ปุ๋ย	165,000.00	
	ซื้อ ยา	96,000.00	
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร		381,000.00
	ซื้อเมล็ดพันธุ์, ปุ๋ย, ยา		
	ค่าแรงงานปลูก	240,000.00	
	ค่าแรงงานดูแลรักษา	162,000.00	
	ค่าแรงงานเก็บเกี่ยว	120,000.00	
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร		522,000.00
	จ่ายค่าแรงงานทางตรง		

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น	120,000.00	
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	60,000.00	
	เงินเดือน	96,000.00	
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เครื่องจักรอุปกรณ์	312,000.00	
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร	60,000.00	
	ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น	60,000.00	
	ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		336,000.00
	ค่าเสื่อมราคาสะสมฯ เครื่องจักร		312,000.00
	ค่าเสื่อมราคาสะสมฯ อาคาร		60,000.00
	บันทึกค่าใช้จ่ายในการผลิตอื่น		
	ต้นทุนการผลิต	381,000.00	
	ซื้อ เมล็ดพันธุ์		120,000.00
	ซื้อ ปุ๋ย		165,000.00
	ซื้อ ยา		96,000.00
	ปิดบัญชีซื้อเข้าต้นทุนผลิต		
	ต้นทุนการผลิต	708,000.00	
	ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น		120,000.00
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา		60,000.00
	เงินเดือน		96,000.00
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เครื่องจักรอุปกรณ์		312,000.00
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร		60,000.00
	ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น		60,000.00
ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนผลิต			

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ต้นทุนการผลิต	522,000.00	
	ค่าแรงงานปลูก		240,000.00
	ค่าแรงงานดูแลรักษา		162,000.00
	ค่าแรงงานเก็บเกี่ยว		120,000.00
	ปิดบัญชีค่าแรงงานทางตรง เจ้า ต้นทุนผลิต		
	ต้นทุนขาย	1,611,000.00	
	ต้นทุนผลิต		1,611,000.00
	ปิดบัญชีต้นทุนผลิตเข้าต้นทุนขาย		
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร	2,000,000.00	
	ขาย		2,000,000.00
	ขายข้าวโพด 200,000 กก. @ 10 บ.		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
 Copyright© by Chiang Mai University.  
 All rights reserved

ตาราง 3-1 แสดงต้นทุนการผลิตข้าวโพดพันธุ์ AAA ในธุรกิจพืชไร่

พื้นที่การผลิต		300 ไร่		
ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้		201,375 กิโลกรัม		
รายการ	จำนวนเงิน(บาท)	ต่อไร่	ต่อกก.	
<b>วัตถุดิบ</b>				
เมล็ดพันธุ์	120,000	400	0.60	
ปุ๋ย	165,000	550	0.82	
ยา	96,000	320	0.48	
<b>รวม วัตถุดิบ (A)</b>	<b>381,000</b>	<b>1,270</b>	<b>1.89</b>	
<b>ค่าแรงงานทางตรง</b>				
ค่าแรงงานปลูก	240,000	800	1.19	
ค่าแรงงานดูแลรักษา	162,000	540	0.80	
ค่าแรงงานเก็บเกี่ยว	120,000	400	0.60	
<b>รวม ค่าแรงงาน (B)</b>	<b>522,000</b>	<b>1,740</b>	<b>2.59</b>	
<b>ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น</b>				
ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น	120,000	400	0.60	
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	60,000	200	0.30	
เงินเดือน	96,000	320	0.48	
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและอุปกรณ์	372,000	1,240	1.85	
ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น	60,000	200	0.30	
<b>รวม ค่าใช้จ่ายการผลิต (C)</b>	<b>708,000</b>	<b>2,360</b>	<b>3.52</b>	
		-	-	
<b>รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น (A)+(B)+(C)</b>	<b>1,611,000</b>	<b>5,370</b>	<b>8.00</b>	

จากตารางที่ 3-1 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตข้าวโพดพันธุ์ AAA โดยมีพื้นที่การผลิต 300 ไร่ เก็บเกี่ยวผลผลิตได้ 201,375 กิโลกรัม ในการผลิต ใช้วัตถุดิบ เมล็ดพันธุ์ ปุ๋ย ยา เป็นจำนวนเงินรวม 381,000 บาท จ่ายค่าแรงงานทางตรงประกอบด้วย ค่าแรงงานปลูก ดูแลรักษา เก็บเกี่ยว เป็นจำนวนเงิน 522,000 บาท จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น อันประกอบไปด้วย ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา เงินเดือน ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เป็นจำนวนเงิน



708,000 บาท รวมต้นทุนการผลิตทั้งหมด เป็นจำนวนเงิน 1,611,000 บาท ทำให้ต้นทุนการผลิตต่อ  
กิโลกรัมของข้าวโพดฝักอยู่ที่  $1,611,000 / 201,375 = 8.00$  บาท

ตาราง 3-2 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือพืชไร่

รายการ	ปริมาณ (กก.)	ต้นทุนต่อหน่วย	จำนวนเงิน(บาท)
ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้	201,375.00	8.00	1,611,000.00
(หัก) ต้นทุนขาย	200,000.00	8.00	1,600,000.00
ผลผลิตคงเหลือ	1,375.00	8.00	11,000.00

จากตาราง 3-2 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับรายละเอียดสินค้าคงเหลือพืชไร่ และ ต้นทุน  
ของข้าวโพดที่ผลิตได้ 201,375 กิโลกรัม ต้นทุนการผลิต 1,611,000 บาท ขาย 200,000 กิโลกรัม  
ต้นทุนขาย 1,600,000 บาท คงเหลือข้าวโพดในคลังสินค้า 1,375 กิโลกรัม ต้นทุนต่อหน่วย 8 บาท  
รวมเป็นจำนวนเงิน 11,000 บาท

ธุรกิจพืชไร่

บริษัท.....

งบดุล

ณ วันที่.....

สินทรัพย์

เงินสด	2,097,000.00
สินค้าคงเหลือ ข้าวโพด	11,000.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน	2,760,000.00
(หัก) ค่าเสื่อมราคาสะสม	- 372,000.00
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ	2,388,000.00
รวม สินทรัพย์สุทธิ	4,496,000.00
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	336,000.00
ทุน	3,760,000.00
กำไรสะสม	400,000.00
รวม หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	4,496,000.00

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
 Copyright© by Chiang Mai University  
 All rights reserved

## ธุรกิจพืชไร่

บริษัท.....

## งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

ขาย	2,000,000.00
(หัก) ต้นทุนขาย	1,600,000.00
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	<u>400,000.00</u>

บริษัท.....

## งบต้นทุนผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

วัตถุดิบยกมาต้นงวด	-
บวก ซื้อ	381,000.00
(หัก) วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	-
วัตถุดิบใช้ไป	<u>381,000.00</u>
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิต	1,230,000.00
ต้นทุนการผลิต	<u>1,611,000.00</u>

(จากตาราง 3-1 แสดงต้นทุนการผลิตข้าวโพดพันธุ์ AA ใน ธุรกิจพืชไร่)

รายละเอียดประกอบสินค้าคงเหลือปลายงวด

ข้าวโพดฝัก 1,375 กก. @ 8 บาท

11,000.00 บาท

### 3.2 แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกี่ยวกับพืชสวน

พืชสวน เป็น พืชที่ต้องใช้ความพิถีพิถันในการปลูก และต้องมีการปฏิบัติดูแลรักษาอย่างประณีต เป็นพืชที่ให้ผลตอบแทนต่อพื้นที่สูงกว่าพืชไร่ ไม่ทนแล้ง ส่วนมากเป็นพืชจำน้ำ การปลูกและดูแลรักษาต้องการความประณีตมากกว่าพืชไร่ มีทั้งพืชล้มลุก และพืชยืนต้นพื้นที่ปลูกมีขนาดเล็กกว่าพืชไร่ พืชสวนจะเป็นพืชที่มีอายุยืนยาวมากกว่าสองปี เมื่อเจริญเติบโตและให้ผลผลิตในปีแรกได้แล้ว ยังสามารถให้ผลผลิตในปีต่อไปได้อีกโดยไม่ตาย เช่น ส้มโอ เงาะ ทุเรียน ส้ม มังคุด มะม่วง เป็นต้น(ศูนย์กลางความรู้แห่งชาติ, 2549)

แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจผลิตพืชระยะยาวหรือพืชสวนนั้น แบ่งการคิดต้นทุนออกเป็น 2 ส่วน คือ ต้นพันธุ์ และ ผลผลิตของต้นพันธุ์ เปรียบเหมือน ต้นส้มโอ คือต้นพันธุ์ และผลผลิตของต้นพันธุ์ คือ ผลส้มโอ ต้นทุนต้นพันธุ์ใช้วิธีการเก็บสะสมค่าใช้จ่ายและเงินลงทุนทุกอย่าง ตั้งแต่เริ่มโครงการ เตรียมแปลง ปลูก ดูแลรักษา จนกระทั่งต้นพร้อมที่จะให้ผลผลิต ให้ถือเป็นต้นทุนรอดตัดจ่าย โดยพิจารณาตัดเป็นต้นทุนตามจำนวนปีที่ไม้ผลชนิดนั้นจะให้ผลผลิตได้จนหมดสภาพ ส่วนที่สอง คือต้นทุนที่เกิดขึ้นหลังจากต้นพันธุ์พร้อมให้ผลผลิต ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในปีที่ต้นพันธุ์พร้อมให้ผลผลิตนั้น จะถือเป็นต้นทุนในการผลิตของปีนั้นทันที

#### 3.2.1 การรับรู้รายการ

เนื่องจากพืชสวนในธุรกิจเกษตรทั่วไปในปัจจุบัน ต้องแยกการรับรู้รายการ เป็นสองส่วน คือ ต้นพันธุ์ และ ผลผลิตของต้นพันธุ์ ทั้งสองรายการมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลต่างเวลากัน โดยต้นพันธุ์ จะเริ่มรับรู้รายการเป็น งานระหว่างผลิตในสินค้าคงเหลือ ตั้งแต่เริ่มมีรายการทางบัญชีเกิดขึ้น และแสดงรายการเป็นงานระหว่างผลิต จนกระทั่งต้นพันธุ์นั้นพร้อมให้ผลผลิต จึงเปลี่ยนรายการเป็น ต้นทุนต้นพันธุ์รอดตัดจ่าย ส่วนผลผลิตของต้นพันธุ์นั้น จะรับรู้รายการครั้งแรกเมื่อมีการเก็บเกี่ยวผลผลิต

#### 3.2.2 การวัดมูลค่า

พืชสวนของธุรกิจเกษตรในปัจจุบัน ใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต ในการวัดมูลค่า การวัดมูลค่าของพืชสวนใช้การเก็บค่าใช้จ่ายทุกรายการ ค่าแรงงานตั้งแต่เริ่มการผลิต ปัจจัยการผลิตที่เบิกใช้ทั้งหมด มารวมเป็นต้นทุนผลิต

การวัดมูลค่าหรือต้นทุนผลิตของพืชสวนแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน

1. ต้นทุนการผลิตต้นพันธุ์
2. ต้นทุนของผลผลิต

ต้นทุนการผลิตต้นพันธุ์ ในการผลิตพืชสวนชนิดหนึ่ง ต้องมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มโครงการ ตั้งแต่การวิเคราะห์โครงการ การเตรียมแปลงผลิต การปลูกรู และ การดูแลรักษาจนกระทั่งต้นพันธุ์พร้อมที่จะให้ผลผลิต ค่าใช้จ่ายและต้นทุนทั้งหมด จะรวบรวมไว้เป็นต้นทุนต้นพันธุ์ เพื่อรอตัดจ่าย ตามจำนวนปีที่คาดว่าต้นพันธุ์นั้นจะให้ผลผลิต

ต้นทุนผลิตของต้นพันธุ์ ประกอบด้วย 3 รายการ ดังต่อไปนี้

1. ปัจจัยการผลิต ได้แก่ ต้นพันธุ์, ปุ๋ย, ยาและสารเคมี
2. ค่าแรงงานการผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายทีมงานผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการผลิต ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต

โดยตรงของแปลงผลิต มีรายการดังนี้

- 3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เช่น
  - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของรถแทรกเตอร์, ปั่นน้ำ, เครื่องพ่นยา
  - ค่าไฟฟ้าของปั๊มน้ำ, สำนักงาน
  - ค่าวัสดุสิ้นเปลือง เช่น เชือกฟาง, กระจอบ, เครื่องมือ
- 3.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ของเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการผลิต
- 3.3 เงินเดือนและโบนัส
- 3.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร, เครื่องจักรและอุปกรณ์
- 3.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เช่น
  - ค่าเบี้ยประกัน ค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ, เงินสมทบประกันสังคม, อื่นๆ
  - ค่าใช้จ่ายสื่อสาร ค่าโทรศัพท์, ค่าส่งเอกสาร, ค่าอินเทอร์เน็ต
  - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าสมุด, ปากกา, เครื่องเขียนที่ใช้ในงาน
  - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต

ต้นทุนการผลิตของผลผลิต เมื่อต้นพันธุ์พร้อมที่จะให้ผลผลิตแล้ว ยังต้องมีค่าใช้จ่ายและปัจจัยการผลิต ที่ให้ลงไปกับต้นพันธุ์นั้น เพื่อให้ได้ผลผลิตตามเป้าหมายการผลิตในแต่ละปี ค่าใช้จ่ายและปัจจัยการผลิตที่ให้ลงไปในปี จะถือเป็นต้นทุนของผลผลิตทันที โดยไม่ถือไว้เพื่อรอ

ตัดจ่าย นอกจากนี้ยังต้องรับต้นทุนต้นพันธุ์ที่ทยอยตัดจ่าย มารวมคำนวณเป็นต้นทุนสุทธิของปีการผลิต

ต้นทุนการผลิตของผลผลิต ประกอบด้วย 4 รายการ ดังต่อไปนี้

1. ใช้จ่ายการผลิต ได้แก่ ต้นพันธุ์, ปุ๋ย, ยาและสารเคมี
2. ค่าแรงงานการผลิต ได้แก่ ค่าแรงงานทางตรงที่ใช้ในการผลิต
3. ค่าใช้จ่ายทีมงานผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการผลิต ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิต

โดยตรงของแปลงผลิต มีรายการดังนี้

- 3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เช่น
  - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของ รถแทรกเตอร์, ปั๊มน้ำ, เครื่องพ่นยา
  - ค่าไฟฟ้าของ ปั๊มน้ำ, สำนักงาน
  - ค่าวัสดุสิ้นเปลือง เช่น เชือกฟาง, กระจอบ, เครื่องมือ
- 3.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ของเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการผลิต
- 3.3 เงินเดือนและโบนัส
- 3.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร, เครื่องจักร, เครื่องมือเครื่องใช้
- 3.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เช่น
  - ค่าเบี้ยประกัน ประกันอุบัติเหตุ, เงินสมทบประกันสังคม, อื่นๆ
  - ค่าใช้จ่ายสื่อสาร ค่าโทรศัพท์, ค่าส่งเอกสาร, ค่าอินเทอร์เน็ต
  - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าสมุด, ปากกา, เครื่องเขียน
  - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด

#### 4. ต้นทุนต้นพันธุ์ตัดจ่าย

##### 3.2.3 การรับรู้กำไรหรือขาดทุน

การรับรู้กำไรหรือขาดทุนของพืชสวนในธุรกิจเกษตรทั่วไปในปัจจุบัน ใช้มูลค่าขาย ณ จุดขาย ไม่รวมค่าใช้จ่ายในการขาย หักด้วยต้นทุนซึ่งได้จากการวัดมูลค่า โดยยึดราคาทุนในอดีต

### 3.2.4 การแสดงรายการในงบการเงิน

ในธุรกิจเกษตรทั่วไป บันทึกพืชสวน เช่น ส้มโอ, ทุเรียน, มังคุด, มะม่วง ฯลฯ เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ ในทรัพย์สิน หรือ งานระหว่างผลิตในกรณีที่ไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่ในงบการเงิน โดยแสดงมูลค่าเป็นราคาทุนในอดีต

### 3.2.5 ตัวอย่าง แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจผลิตพืชสวน

บริษัทได้ทำการปลูกส้มโอพันธุ์ทองดี จำนวน 100 ไร่ โดยรายละเอียดในการผลิต ดังนี้

1. พื้นที่การผลิตจำนวนทั้งสิ้น 100 ไร่ ปลูกไร่ละ 30 ต้น รวมเป็นจำนวน 3,000 ต้น
2. ปัจจัยการผลิต มีจำนวนทั้งสิ้น 7 รายการ ได้แก่
  - 2.1 ต้นพันธุ์ส้มโอปลอดโรค
  - 2.2 ปุ๋ยเคมี
  - 2.3 ปุ๋ยอินทรีย์
  - 2.4 สารเคมีกำจัดโรค
  - 2.5 สารเคมีกำจัดแมลง
  - 2.6 สารเคมีกำจัดวัชพืช
  - 2.7 สารเคมีอื่น
3. ค่าใช้จ่ายการผลิต มีจำนวนทั้งสิ้น 5 รายการ ได้แก่
  - 3.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น
  - 3.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
  - 3.3 เงินเดือนและโบนัส
  - 3.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน
  - 3.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น
4. ระยะเวลาที่ใช้ในการเริ่มต้นทำแปลง จนกระทั่งเก็บเกี่ยวประมาณ 4 ปี และให้ผลผลิตต่อไปอีก 10 ปี รวมเป็นระยะเวลา 14 ปี
5. บริษัท มีทรัพย์สินในหน่วยงานผลิตพืชสวน ประกอบด้วย
 

5.1 โรงคัดส้ม	ราคาทุน	600,000 บาท	อายุการใช้งาน	20 ปี
5.2 ระบบชลประทาน	ราคาทุน	1,800,000 บาท	อายุการใช้งาน	5 ปี
5.3 เครื่องพ่นยาแอร์บัส	ราคาทุน	900,000 บาท	อายุการใช้งาน	5 ปี
5.4 เครื่องมือเครื่องใช้	ราคาทุน	120,000 บาท	อายุการใช้งาน	5 ปี

5.5	รถแทรกเตอร์	ราคาทุน 1,800,000 บาท	อายุการใช้งาน 5 ปี
5.6	รถยนต์	ราคาทุน 540,000 บาท	อายุการใช้งาน 5 ปี
5.7	รถจักรยานยนต์	ราคาทุน 30,000 บาท	อายุการใช้งาน 5 ปี

#### สมมุติเหตุการณ์บัญชี ปีที่ 1 ถึง ปีที่ 4

##### 1. ซื้อ ดินพันธุ์, ปุ๋ย, สารเคมี

1.1	ดินพันธุ์	เป็นเงิน 180,000 บาท
1.2	ปุ๋ย	เป็นเงิน 2,134,860 บาท
1.3	ยาและสารเคมี	เป็นเงิน 2,340,520 บาท

##### 2. จ่ายค่าแรงงานทางตรง ประกอบด้วย

2.1	ค่าแรงงานปลูก	เป็นเงิน 1,020,000 บาท
2.2	ค่าแรงงานดูแลรักษา	เป็นเงิน 2,160,000 บาท

##### 3. จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต ประกอบด้วย

3.1	ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น	เป็นเงิน 2,563,600 บาท
3.2	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	เป็นเงิน 240,000 บาท
3.3	เงินเดือนและ โบนัส	เป็นเงิน 1,152,000 บาท
3.4	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	เป็นเงิน 4,272,000 บาท
3.5	ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น	เป็นเงิน 100,000 บาท

#### สมมุติเหตุการณ์บัญชี ปีที่ 5 (เริ่มให้ผลผลิต)

##### 1. ซื้อ ปุ๋ย, สารเคมี ประกอบด้วย

1.1	ปุ๋ย	เป็นเงิน 609,960 บาท
1.2	ยาและสารเคมี	เป็นเงิน 668,720 บาท

##### 2. จ่ายชำระหนี้ค่าวัสดุการเกษตร

##### 3. จ่ายค่าแรงงานทางตรง ประกอบด้วย

3.1	ค่าแรงงานดูแลรักษา	เป็นเงิน 720,000 บาท
3.2	ค่าแรงเก็บเกี่ยว	เป็นเงิน 480,000 บาท

##### 4. จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต ประกอบด้วย

4.1	ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น	เป็นเงิน 878,600 บาท
4.2	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	เป็นเงิน 30,000 บาท
4.3	เงินเดือนและ โบนัส	เป็นเงิน 288,000 บาท



- 4.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นเงิน 1,068,000 บาท
- 4.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เป็นเงิน 26,000 บาท
5. จ่ายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เป็นเงิน 120,000 บาท
6. เก็บเกี่ยวผลส้มโอได้ 600,000 ผล มูลค่ายุติธรรม 18 บาท
7. ขายส้มโอ 200,000 ผล ราคาผลละ 20 บาท เป็นเงิน 4,000,000 บาท
8. ขายส้มโอ 300,000 ผล ราคาผลละ 25 บาท เป็นเงิน 7,500,000 บาท
9. การบัญชีเกี่ยวกับสินค้าใช้วิธีบันทึกสินค้า ณ วันสิ้นงวด (Periodic Inventory Method)
10. สินค้าคงเหลือใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in First out)

## ธุรกิจที่ชสวน

## การบันทึกรายการในสมุดรายวันขั้นต้น

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ซื้อ ปุ๋ยเคมี	609,960.00	
	ซื้อ ยาและสารเคมี	668,720.00	
	เข้าหนี้การค้า		1,278,680.00
	ซื้อปุ๋ยและสารเคมี		
	เข้าหนี้การค้า	1,278,680.00	
	เงินสด,เงินฝากธนาคาร		1,278,680.00
	จ่ายชำระหนี้ ค่าวัสดุเกษตร		
	ค่าแรงงานดูแลรักษา	720,000.00	
	ค่าแรงเก็บเกี่ยว	480,000.00	
	เงินสด,เงินฝากธนาคาร		1,200,000.00
	บันทึกค่า แรงงานทางตรง		
	ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น	878,600.00	
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	30,000.00	
	เงินเดือนและ โบนัส	288,000.00	
	ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น	26,000.00	
	เงินสด,เงินฝากธนาคาร		1,222,600.00
	บันทึกค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น		

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University.

All rights reserved

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ค่าเสื่อมราคา เครื่องจักร	900,000.00	
	ค่าเสื่อมราคา เครื่องมือ	24,000.00	
	ค่าเสื่อมราคา ยานพาหนะ	114,000.00	
	ค่าเสื่อมราคา อาคาร	30,000.00	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม เครื่องจักร		900,000.00
	ค่าเสื่อมราคาสะสม เครื่องมือ		24,000.00
	ค่าเสื่อมราคาสะสม ยานพาหนะ		114,000.00
	ค่าเสื่อมราคาสะสม อาคาร		30,000.00
	บันทึก ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน		
	ต้นทุนการผลิต	1,278,680.00	
	ซื้อ ปุ๋ยเคมี		609,960.00
	ซื้อ ยาและสารเคมี		668,720.00
	ปิดบัญชีซื้อเข้าต้นทุนผลิต		
	ต้นทุนการผลิต	1,200,000.00	
	ค่าแรงงานดูแลรักษา		720,000.00
	ค่าแรงเก็บเกี่ยว		480,000.00
	ปิดบัญชีค่าแรงงานเข้าต้นทุนผลิต		
	ต้นทุนการผลิต	1,222,600.00	
	ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น		878,600.00
	ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา		30,000.00
	เงินเดือนและโบนัส		288,000.00
	ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น		26,000.00
	ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนผลิต		

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ต้นทุนการผลิต ค่าเสื่อมราคา เครื่องจักร ค่าเสื่อมราคา เครื่องมือ ค่าเสื่อมราคายานพาหนะ ค่าเสื่อมราคาอาคาร ปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเข้าต้นทุนผลิต	1,068,000.00	900,000.00 24,000.00 114,000.00 30,000.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ ปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์เข้าต้นทุนผลิต	1,616,298.00	1,616,298.00
	ต้นทุนขาย ต้นทุนผลิต ปิดบัญชีต้นทุนผลิตเข้าต้นทุนขาย	6,385,578.00	6,385,578.00
	ขายสินค้า เงินสด,เงินฝากธนาคาร ขายผลผลิต 200,000 ผล @ 20 บ.	4,000,000.00	4,000,000.00
	ขายสินค้า เงินสด,เงินฝากธนาคาร ขายผลผลิต 300,000 ผล @ 25 บ.	7,500,000.00	7,500,000.00
	จ่ายค่าใช้จ่ายในการขาย เงินสด,เงินฝากธนาคาร จ่ายค่าใช้จ่ายในการขาย	120,000.00	120,000.00

ตาราง 3-3 ต้นทุนการผลิตสะสม ส้มโอพันธุ์ทองดี ปีที่ 1 ถึง ปีที่ 4

พื้นที่การผลิต	100.00	ไร่	
จำนวนต้น	3,000.00	ต้น	
รายการ	ปีที่ 1 ถึง ปีที่ 4		
ลำดับ	ปริมาณ	@	จำนวนเงิน
ต้นพันธุ์	3,000.00	60.00	180,000.00
ปุ๋ยเคมี	98,280.00	12.00	1,179,360.00
ปุ๋ยอินทรีย์	382,200.00	2.50	955,500.00
สารเคมีกำจัดโรค	6,552.00	200.00	1,310,400.00
สารเคมีกำจัดแมลง	2,184.00	365.00	797,160.00
สารเคมีกำจัดวัชพืช	1,456.00	135.00	196,560.00
สารเคมีอื่น	364.00	100.00	36,400.00
รวม วัสดุุดิบ (A)	494,036.00	9.42	4,655,380.00
ค่าแรงงานทางตรง			
ค่าแรงงานปลูก			1,020,000.00
ค่าแรงงานดูแลรักษา			2,160,000.00
ค่าแรงงานเก็บเกี่ยวผลผลิต			-
รวม ค่าแรงงานทางตรง (B)			3,180,000.00
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น			
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น			2,563,600.00
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา			240,000.00
เงินเดือน			1,152,000.00
ค่าเสื่อมราคา			4,272,000.00
ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น			100,000.00
รวม ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น (C)			8,327,600.00
รวม ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น (A)+(B)+(C)			16,162,980.00

ต้นทุนการผลิตต้นพันธุ์ 16,162,980.00 บาท

อายุการให้ผลผลิต 10 ปี ตัดต้นทุนต่อปี - 1,616,298.00 บาท

ต้นทุนการผลิตต้นพันธุ์คงเหลือ 14,546,682.00 บาท

จากตาราง 3-3 แสดงรายละเอียดต้นทุนการผลิตสะสมต้นพันธุ์ส้มโอ เริ่มจากปีที่ 1 ถึง ปีที่ 4 ระยะเวลา 4 ปี พื้นที่การผลิต 100 ไร่ ปลูกไร่ละ 300 ต้น รวมจำนวนปลูกทั้งหมด 3,000 ต้น ในการปลูกใช้วัสดุคืบประกอบด้วยต้นพันธุ์ ปุ๋ย สารเคมี เป็นจำนวนเงิน 4,655,380 บาท ใช้ค่าแรงงานทางตรงประกอบด้วย ค่าแรงปลูก ดูแลรักษา เป็นจำนวนเงิน 3,180,000 บาท จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิตประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา เงินเดือน ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เป็นจำนวนเงิน 8,327,600 บาท รวมใช้ต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น 16,162,980 บาท ส้มโอให้ผลผลิต 10 ปี จึงตัดค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ ปีละ  $16,162,980 / 10 = 1,616,298$  บาท ในปีที่เป็นปีที่ให้ผลผลิตปีแรก จึงเริ่มตัดค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ 1 ปี คงเหลือต้นทุนต้นพันธุ์ยกไป 14,546,682 บาท (ซึ่งได้แสดงรายการในงบดุลหน้าที 42) และจะต้องตัดค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ต่อไปในปีที่ 6 ถึงปีที่ 14 จนกระทั่งหมดภาระต้นทุนต้นพันธุ์

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved

## ตาราง 3-4 ต้นทุนการผลิตส้มโอ ปีที่ 5

พื้นที่การผลิต	100.00	ไร่			
จำนวนต้น	3,000.00	ต้น			
ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้	600,000.00	ผล			
รายการ	จำนวนเงิน	ต่อไร่	ต่อต้น	ต่อผล	
วัตถุดิบ					
ต้นพันธุ์					
ปุ๋ยเคมี	336,960.00	3,369.60	112.32	0.56	
ปุ๋ยอินทรีย์	273,000.00	2,730.00	91.00	0.46	
สารเคมีกำจัดโรค	374,400.00	3,744.00	124.80	0.62	
สารเคมีกำจัดแมลง	227,760.00	2,277.60	75.92	0.38	
สารเคมีกำจัดวัชพืช	56,160.00	561.60	18.72	0.09	
สารเคมีอื่น	10,400.00	104.00	3.47	0.02	
รวม วัตถุดิบ (A)	1,278,680.00	12,786.80	426.23	2.13	
ค่าแรงงานทางตรง		-	-	-	
ค่าแรงงานปลูก	-	-	-	-	
ค่าแรงงานดูแลรักษา	720,000.00	7,200.00	240.00	1.20	
ค่าแรงงานเก็บเกี่ยวผลผลิต	480,000.00	4,800.00	160.00	0.80	
รวม ค่าแรงงานทางตรง (B)	1,200,000.00	12,000.00	400.00	2.00	
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น		-	-	-	
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น	878,600.00	8,786.00	292.87	1.46	
ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา	30,000.00	300.00	10.00	0.05	
เงินเดือน	288,000.00	2,880.00	96.00	0.48	
ค่าเสื่อมราคา	1,068,000.00	10,680.00	356.00	1.78	
ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น	26,000.00	260.00	8.67	0.04	
รวม ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น (C)	2,290,600.00	22,906.00	763.53	3.82	
ค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ (D) (จากตาราง 3-3)	1,616,298.00	16,162.98	538.77	2.69	
รวม ต้นทุนการผลิต(A)+(B)+( C)+(D)	6,385,578.00	63,855.78	2,128.53	10.64	

จากตาราง3-4 แสดงรายละเอียดต้นทุนการผลิตส้มโอ ปีที่5 ซึ่งเป็นปีที่ให้ผลผลิตปีแรก ใช้วัตถุดิบซึ่งประกอบด้วยปุ๋ยและสารเคมี เป็นจำนวนเงิน 1,278,680 บาท จ่ายค่าแรงงานทางตรง ได้แก่ ค่าแรงงานดูแลรักษา ค่าแรงงานเก็บเกี่ยว เป็นจำนวนเงิน 1,200,000 บาท จ่ายค่าใช้จ่ายการผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา เงินเดือน ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เป็นจำนวนเงิน 2,290,600 บาท นอกจากนี้ยังรวม ต้นทุนต้นทุนพันธุ์ตัดจ่าย 1,616,298 บาท ทำให้ต้นทุนการผลิตปี 2549 เป็นจำนวนเงิน 6,385,578 บาท ในปี2549 ได้ผลผลิต 600,000ผล จากพื้นที่ 100 ไร่ จำนวนต้น 3,000 ต้น ทำให้ต้นทุนการผลิตต่อผล คือ  $6,385,578 / 600,000 = 10.64$  บาท ต้นทุนต่อไร่  $6,385,578 / 100 = 63,855.78$  บาท ต้นทุนต่อต้น  $6,385,578 / 3,000 = 2,128.53$  บาท

ตาราง3-5 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือพืชสวน

รายการ	ปริมาณ (ผล)	ต้นทุนต่อหน่วย	จำนวนเงิน(บาท)
ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้	600,000.00	10.64	6,385,578.00
(หัก) ต้นทุนขาย	500,000.00	10.64	5,321,315.00
ผลผลิตคงเหลือ	100,000.00	10.64	1,064,263.00

ตาราง 3-5 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือพืชสวน ส้มโอที่ผลิตได้ 600,000 ผล ต้นทุนการผลิต 6,385,578 บาท ขาย 500,000 ผล เป็นต้นทุนขาย 5,321,315 บาท คงเหลือส้มโอในสินค้าคงเหลือ 100,000 ผล ต้นทุนต่อหน่วย 10.64 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 1,064,263 บาท



## ธุรกิจพืชสวน

บริษัท.....

งบดุล

ณ วันที่.....

สินทรัพย์

เงินสด		7,591,340.00
ลูกหนี้การค้า		7,500,000.00
สินค้าคงเหลือ	มอฮัมโอ	1,064,263.00
	ตันฮัมโอ	14,546,682.00
		<u>15,610,945.00</u>
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน		5,790,000.00
หักค่าเสื่อมราคาสะสม		- 5,340,000.00
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ		450,000.00
	รวม สินทรัพย์สุทธิ	<u>31,152,285.00</u>
	หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	
ทุน		25,093,600.00
กำไรสะสม		6,058,685.00
	รวม หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>31,152,285.00</u>

บริษัท.....

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

ขาย		11,500,000.00
(หัก) ต้นทุนขาย		- 5,321,315.00
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น		<u>6,178,685.00</u>
(หัก) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร		- 120,000.00
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน		<u>6,058,685.00</u>

## ธุรกิจพืชสวน

บริษัท.....

## งบต้นทุนผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

วัตถุดิบต้นงวด	
บวก ซื้อ	1,278,680.00
(หัก) วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	-
วัตถุดิบใช้ไป	1,278,680.00
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิต	3,490,600.00
ต้นทุนการผลิต	4,769,280.00
บวก ต้นทุนต้นพันธุ์ตัดจ่าย	1,616,298.00
ต้นทุนการผลิตสุทธิ	6,385,578.00
(จากตาราง 3-4 ต้นทุนการผลิตส้มโอ ปีที่ 5)	

รายละเอียดประกอบสินค้าคงเหลือปลายงวดสินค้าคงเหลือ

1. ต้นทุนต้นพันธุ์	14,546,682.00
2. ผลส้มโอ 100,000 ผล @ ~10.64 บาท	1,064,263.00
รวม สินค้าคงเหลือ	15,610,945.00

(จากตาราง 3-5 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือพืชสวน)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved

### 3.3 แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจเกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

ธุรกิจที่เกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ มีหลายชนิดเช่น สุกรขุน โคเนื้อ กระบือ แพะ ไก่ ฯลฯ แต่ละธุรกิจมีความใกล้เคียงกันในเรื่องการจัดทำบัญชี เนื่องจากสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ มีระยะเวลาในการเลี้ยงสั้น และเลี้ยงในปริมาณที่มาก สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ ในหลายธุรกิจมีระบบการบันทึบบัญชีที่เป็นระเบียบแบบแผน เนื่องจากการผลิตที่เป็นระบบ มีโรงเรือนที่ทันสมัย ระบบการจ่ายอาหารที่เที่ยงตรงแม่นยำ มีการเบี่ยงจัดการผลิตเพื่อคำนวณต้นทุนอย่างชัดเจน รวมถึงการคิดค่าแรงงานที่ไม่ซับซ้อน และได้ถือปฏิบัติมาโดยตลอดเป็นเวลาหลายสิบปี ในบางแห่งมีการสร้างต้นทุนมาตรฐานสำหรับการคำนวณอาหารเพื่อให้สัตว์ในแต่ละช่วงอายุทำให้การคำนวณต้นทุนมีความคลาดเคลื่อนน้อยจากความเป็นจริง

#### 3.3.1 การรับรู้รายการ

สัตว์เพื่อจำหน่ายเนื้อ ในธุรกิจเกษตรทั่วไปในปัจจุบันจะรับรู้รายการแตกต่างกันไปโดยบริษัทบางแห่งได้สร้างพ่อแม่พันธุ์ สำหรับให้กำเนิดลูกของสัตว์เพื่อทำการเลี้ยงต่อหรือจำหน่าย ในวันที่ให้กำเนิดลูกของสัตว์ที่ผสมพันธุ์ขึ้นเองจะต้องรับรู้รายการทันที หรือกรณีซื้อลูกของสัตว์ชนิดนั้นมาเพื่อทำการเลี้ยงต่อ เพื่อขยายผลทางเศรษฐกิจจะรับรู้รายการในวันที่ซื้อ สำหรับในส่วนของ การรับรู้รายการจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เช่น กรณีเลี้ยงลูกเพื่อให้เป็นพ่อแม่พันธุ์ แม่พันธุ์ ก็รับรู้สถานะของพ่อแม่พันธุ์แม่พันธุ์ เมื่อมีคุณสมบัติเพียงพอตามที่กำหนด

#### 3.3.2 การวัดมูลค่า

สัตว์เพื่อจำหน่ายเนื้อ ใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต(Historical Cost) ต้นทุนประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายทุกรายการ ค่าแรงงานตั้งแต่เริ่มการผลิต ค่าอาหารและเวชภัณฑ์ที่ที่เบิกใช้ทั้งหมด มารวมคำนวณเป็น ต้นทุนผลิต ทั้งหมด

ต้นทุนผลิตของสัตว์เพื่อจำหน่ายเนื้อของบริษัท ประกอบด้วย

1. รายจ่ายลงทุน ได้แก่ ที่ดิน, อาคาร, อุปกรณ์สำนักงาน, โรงเรือน, พ่อแม่พันธุ์
2. ค่าอาหารและเวชภัณฑ์ ได้แก่ อาหารและยาตามแต่ละประเภทและอายุ
3. ค่าแรงงานการผลิต ได้แก่ ค่าแรงผสมอาหาร, เลี้ยง, ทำความสะอาด, รักษาพยาบาล
4. ค่าใช้จ่ายที่งานผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการผลิต ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง

ของแปลงผลิต มีรายการดังนี้

- 4.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เช่น

ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของ

ค่าไฟฟ้าของ บัมบ้า, สำนักงาน, โรงเรือนเลี้ยง

ค่าวัสดุสิ้นเปลือง เช่น เชือกฟาง, กระจอบ, เครื่องมือ

4.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ของเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการผลิต

4.3 เงินเดือนและโบนัส

4.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร, เครื่องจักรและอุปกรณ์, เครื่องมือเครื่องใช้

4.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เช่น

ค่าเบี้ยประกัน ค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ, เงินสมทบประกันสังคม, อื่นๆ

ค่าใช้จ่ายสื่อสาร ค่าโทรศัพท์, ค่าส่งเอกสาร, ค่าอินเทอร์เน็ต

ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าสมุด, ปากกา, เครื่องเขียนที่ใช้ในงาน

ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต

5. ค่าเสื่อมพันธุ์

### 3.3.3 การรับรู้กำไรหรือขาดทุน

การรับรู้กำไรหรือขาดทุนของสัตว์เพื่อจำหน่ายเนื้อของธุรกิจเกษตรทั่วไป ในปัจจุบัน ใช้ค่าขาย ณ จุดขาย ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขาย หักด้วยต้นทุนซึ่งได้จากการวัดมูลค่าโดยยึดราคาทุนในอดีต

### 3.3.4 การแสดงรายการในงบการเงิน

ในธุรกิจเกษตรทั่วไป บันทึก สินค้าคงเหลือ ในทรัพย์สิน หรือ งานระหว่างผลิตในกรณี ที่ผลิตไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่ในงบการเงิน โดยแสดงมูลค่าเป็น ราคาทุนในอดีต ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ ซึ่งได้กำหนดให้สินค้าคงเหลือตีราคาตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

### 3.3.5 ตัวอย่าง แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจผลิตสุกรขุน

สมมุติเหตุการณ์บัญชี ตลอดปี

1. ลงทุนเป็น โรงเรือน 600,000 บาท, อุปกรณ์ 120,000 บาท, เงินสดและเงินฝาก  
ธนาคาร 1,000,000 บาท

2. ซื้อลูกสุกรขุน 500 ตัว ราคาตัวละ 1,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 500,000 บาท

3. ซื้ออาหารลูกสุกรขุน 1,500,000 บาท

4. ซื้อยาและเวชภัณฑ์ 250,000 บาท

5. จ่ายค่าแรงงาน 27,000 บาท
6. จ่ายค่าน้ำประปา, ค่าไฟฟ้า 60,000 บาท
7. บันทึก ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน โรงเรือน 30,000 บาท ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน

อุปกรณ์ 24,000 บาท

8. ลูกสุกรขุนตายระหว่างการเลี้ยง 20 ตัว คงเหลือ 480 ตัว
9. ขายสุกรขุน 400 ตัว ราคาตัวละ 4,200 บาท
10. สุกรขุนในปัจจุบัน มีมูลค่ายุติธรรม 4,200 บาท ต่อตัว(ราคาท้องค้การตลาด

กลางเพื่อ เกษตรกร ณ วันสิ้นงวด)

11. การบัญชีเกี่ยวกับสินค้าใช้วิธีบันทึกสินค้า ณ วันสิ้นงวด(Periodic Inventory

Method)

12. สินค้าคงเหลือใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in First out)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved

ธุรกิจ สัตว์เลี้ยง เพื่อจำหน่ายเนื้อ

การบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	โรงเรือน อุปกรณ์ เงินสดและเงินฝากธนาคาร ทุน นำสินทรัพย์และเงินสดมาลงทุน	600,000.00 120,000.00 1,000,000.00	1,720,000.00
	ซื้อ อาหาร ซื้อ ยา เงินสดและเงินฝากธนาคาร ซื้อ อาหารและยาสูตร	1,500,000.00 250,000.00	1,750,000.00
	ซื้อลูกสุกรขุน เงินสดและเงินฝากธนาคาร ซื้อลูกสุกร 500 ตัว @ 1,000 บาท	500,000.00	500,000.00
	ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายผลิต น้ำประปา, ไฟฟ้า เงินสดและเงินฝากธนาคาร บันทึก ค่าใช้จ่ายการผลิต	27,000.00 60,000.00	87,000.00
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน โรงเรือน ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาสะสม โรงเรือน ค่าเสื่อมราคาสะสม อุปกรณ์ บันทึกค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	30,000.00 24,000.00	30,000.00 24,000.00
	เงินสดและเงินฝากธนาคาร ขาย ขายสุกร 400 ตัว @ 4,200 บาท	1,680,000.00	1,680,000.00

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ต้นทุนการผลิต ซื้อลูกสุกรขุน ซื้ออาหาร ซื้อยา ปิดบัญชีซื้อเข้าต้นทุนผลิต	2,250,000.00	500,000.00 1,500,000.00 250,000.00
	อาหาร ยา ต้นทุนการผลิต ปิดบัญชีวัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	465,000.00 49,200.00	514,200.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายผลิต น้ำประปา, ไฟฟ้า ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนผลิต	87,000.00	27,000.00 60,000.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน โรงเรือน ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อุปกรณ์ ปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเข้าต้นทุนผลิต	54,000.00	30,000.00 24,000.00
	ต้นทุนขาย ต้นทุนผลิต ปิดบัญชีต้นทุนผลิตเข้าต้นทุนขาย	1,876,800.00	1,876,800.00

ตาราง 3-6 แสดงต้นทุนการผลิตสุกรขุน

ลูกสุกรซื้อ	500 ตัว	
คาบระหว่างการผลิต	20 ตัว	
ลูกสุกรที่ผลิต	480 ตัว	
รายการ	จำนวนเงิน	ต่อตัว
วัตถุดิบ		
ลูกสุกร	500,000	1,041.67
อาหาร	1,035,000	2,156.25
ยา	200,800	418.33
รวม วัตถุดิบ (A)	1,735,800	3,616.25
ค่าแรงงานทางตรง		-
ค่าแรงงาน	27,000	56.25
รวม ค่าแรงงาน (B)	27,000	56.25
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น		-
ค่าใช้จ่ายผลิตอื่น	60,000	125.00
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและอุปกรณ์	54,000	112.50
รวม ค่าใช้จ่ายการผลิต (C)	114,000	237.50
		-
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น (A)+(B)+(C)	1,876,800	3,910.00

ตาราง 3-6 แสดงต้นทุนการผลิตสุกรขุน โดยซื้อลูกสุกรมา 500 ตัว ระหว่างการเลี้ยงตาย 20 ตัว คงเหลือ 480 ตัว ในการผลิตต้นทุนประกอบด้วย ลูกสุกร อาหารและยา เป็นจำนวนเงิน 1,735,800 บาท จ่ายค่าแรงงานทางตรง 27,000 บาท จ่ายค่าใช้จ่ายผลิตอื่น และ ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน 114,000 บาท รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น 1,876,800 บาท ต้นทุนการผลิตต่อตัว  $1,876,800 / 480 = 3,910$  บาท



## ตาราง 3-7 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือสุกร

รายการ	ปริมาณ (ตัว)	ต้นทุนต่อหน่วย	จำนวนเงิน(บาท)
สุกรที่ผลิตได้	480.00	3,910.00	1,876,800.00
(หัก) ต้นทุนขาย	400.00	3,910.00	1,564,000.00
ผลผลิตคงเหลือ	80.00	3,910.00	312,800.00

ตาราง 3-7 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือสุกร สุกรผลิตได้ 480 ตัว มีต้นทุนการผลิต 1,876,800 บาท ขาย 400 ตัว ต้นทุนขาย 1,564,000 บาท คงเหลือลูกสุกรในสินค้า 80 ตัว ต้นทุนต่อตัว 3,910 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 312,800 บาท

ธุรกิจ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

บริษัท.....

งบทศ

ณ วันที่.....

สินทรัพย์

เงินสด 343,000.00

สินค้าคงเหลือ อาหารและยา 514,200.00

ลูกสุกร 312,800.00 827,000.00

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน 720,000.00

หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม - 54,000.00

รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ 666,000.00

รวม สินทรัพย์สุทธิ 1,836,000.00

หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น

ทุน 1,720,000.00

กำไรสะสม 116,000.00

รวม หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น 1,836,000.00

ธุรกิจ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

บริษัท.....

งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

ขาย	1,680,000.00
(หัก)ต้นทุนขาย	1,564,000.00
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	<u>116,000.00</u>
ค่าใช้จ่ายในการขาย	<u>                  .</u>
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	<u>116,000.00</u>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University :  
All rights reserved

ธุรกิจ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

บริษัท.....

## งบต้นทุนผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

วัตถุดิบต้นงวด	
บวก ซื้อ	2,250,000.00
(หัก) วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	- 514,200.00
วัตถุดิบใช้ไป	1,735,800.00
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิต	141,000.00
ต้นทุนการผลิต	1,876,800.00
(จากตาราง 3-6 แสดงต้นทุนการผลิตสุกรขุน)	

รายละเอียดประกอบสินค้าคงเหลือปลายงวดวัตถุดิบ

1. อาหาร	465,000.00
2. ยา	49,200.00
รวม วัตถุดิบ	514,200.00

สินค้า

1. สุกรสุกร 80 ตัว @ 3,910 บ.	312,800.00
รวม สินค้าและวัตถุดิบ	827,000.00

(จากตาราง 3-7 แสดงรายละเอียดสินค้าคงเหลือสุกร)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved

### 3.4 แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจที่เกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตผล

ธุรกิจที่เกี่ยวกับสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตผล มีหลายชนิดเช่น สุกรพันธุ์ โคนม แพะนม ไก่ไข่ ฯลฯ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตผล มีระยะเวลาในการเลี้ยงยาวกว่าสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ และเลี้ยงในปริมาณที่ไม่มากนัก เพื่อควบคุมการผลิตให้ได้คุณภาพสูงสุด สัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิตมีแนวปฏิบัติการบัญชีที่คล้ายคลึงกับแนวปฏิบัติการบัญชีของพืชสวน และ บางส่วนคล้ายกับแนวปฏิบัติการบัญชีของสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ เพราะมีการเปลี่ยนแปลงทั้งทางด้านกายภาพและราคาในแต่ละช่วงอายุของสัตว์นั้น มีการคิดค่าเสื่อมพันธุ์ของสัตว์ที่เป็นพ่อแม่พันธุ์ หรือ สัตว์ที่ให้ผลผลิต ซึ่งคล้ายกันกับธุรกิจผลิตพืชสวน

#### 3.4.1 การรับรู้รายการ

สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตผล ในธุรกิจเกษตรทั่วไปในปัจจุบันจะรับรู้รายการในช่วงเวลาต่างที่มีการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพของสัตว์นั้น หรือตามรูปแบบของธุรกิจที่แตกต่างกันออกไป เช่น ธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิตบางแห่งได้คัดสรรพ่อแม่พันธุ์เพื่อให้กำเนิดลูก เพื่อทำการผลิตต่อหรือจำหน่าย ในวันที่ให้กำเนิดลูกของสัตว์ที่ผสมพันธุ์ขึ้นเองจะต้องรับรู้รายการทันทีหรือบางกรณีซื้อลูกของสัตว์ชนิดนั้นมาเพื่อทำการเลี้ยงต่อ เพื่อขยายผลทางเศรษฐกิจจะรับรู้รายการในวันที่ซื้อ แต่ในบางกรณีก็มีการรับรู้รายการจากการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เช่น กรณีเลี้ยงลูกเพื่อให้เป็นพ่อแม่พันธุ์ แม่พันธุ์ ก็จะรับรู้สถานะของพ่อแม่พันธุ์แม่พันธุ์ เมื่อมีคุณสมบัติเพียงพอตามที่กำหนด ซึ่งหลักการดังกล่าวคล้ายคลึงกับ สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อ

#### 3.4.2 การวัดมูลค่า

สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลิตผล ใช้เกณฑ์ราคาทุนในอดีต ต้นทุนประกอบด้วยค่าใช้จ่ายทุกรายการ ค่าแรงงานตั้งแต่เริ่มการผลิต ค่าอาหารและเวชภัณฑ์ที่เบิกใช้ทั้งหมด มารวมคำนวณเป็น ต้นทุนผลิต ทั้งหมด

ต้นทุนผลิตของสัตว์เพื่อจำหน่ายผลิตผลของบริษัท ประกอบด้วย

1. รายจ่ายลงทุน ได้แก่ ที่ดิน, อาคาร, อุปกรณ์, โรงเรือน, พ่อแม่พันธุ์
2. ค่าอาหารและเวชภัณฑ์ ได้แก่ อาหารและยาตามแต่ละประเภทและอายุ
3. ค่าแรงงานการผลิต ได้แก่ ค่าแรงผสมอาหาร, เลี้ยง, ทำความสะอาด, รักษาพยาบาล
4. ค่าใช้จ่ายที่มิงานผลิต ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการผลิต ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรง

ของแปลงผลิต มีรายการดังนี้

- 4.1 ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น เช่น
  - ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง
  - ค่าไฟฟ้าของ ปั่นน้ำ, สำนักงาน
  - ค่าวัสดุสิ้นเปลือง เช่น เชือกฟาง, กระสอบ, เครื่องมือ
- 4.2 ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา ของเครื่องจักรและอุปกรณ์ในการผลิต
- 4.3 เงินเดือนและโบนัส
- 4.4 ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน อาคาร, เครื่องจักรและอุปกรณ์, เครื่องมือเครื่องใช้
- 4.5 ค่าใช้จ่ายจัดการอื่น เช่น
  - ค่าเบี้ยประกัน ค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ, เงินสมทบประกันสังคม, อื่นๆ
  - ค่าใช้จ่ายสื่อสาร ค่าโทรศัพท์, ค่าส่งเอกสาร, ค่าอินเทอร์เน็ต
  - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าสมุด, ปากกา, เครื่องเขียนที่ใช้ในงาน
  - ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต
5. ค่าเสื่อมราคาพันธุ์

### 3.4.3 การรับรู้กำไรหรือขาดทุน

การรับรู้กำไรหรือขาดทุนของสัตว์เพื่อจำหน่ายผลผลิตของธุรกิจเกษตรทั่วไป ในปัจจุบันใช้ค่าขาย ณ จุดขาย ทั้งผลผลิตที่ได้จากสัตว์นั้น และ ราคาซาก ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขาย หักด้วยต้นทุนซึ่งได้จากการวัดมูลค่าโดยยึดราคาทุนในอดีต

### 3.4.4 การแสดงรายการในงบการเงิน

ในธุรกิจเกษตรทั่วไป บันทึก สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายผลผลิต เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ ในทรัพย์สิน หรือ งานระหว่างผลิตในกรณีที่ผลิตไม่เสร็จสิ้น ณ วันที่ในงบการเงิน โดยแสดงมูลค่าเป็น ราคาทุนในอดีต ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ ซึ่งได้กำหนดให้สินค้าคงเหลือตีราคาตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

### 3.4.5 ตัวอย่าง แนวปฏิบัติการบัญชีของธุรกิจผลิตแพนนม

สมมติเหตุการณ์บัญชี ตลอดปี

1. ซื้อแพะเพื่อเป็นพ่อพันธุ์ 3 ตัว @ 5,000 บาท แม่พันธุ์ 60 ตัว @ 2,500 บาท
2. ซื้ออาหาร 160,000.00 บาท
3. จ่ายค่าแรงงานฝ่ายขาย 60,000 บาท

4. จ่ายเงินเดือน 60,000 บาท
5. จ่ายค่าน้ำประปา, ค่าไฟฟ้าและค่าโทรศัพท์ 72,000 บาท
6. จ่ายค่ายาและเวชภัณฑ์ 24,000 บาท
7. จ่ายค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด 12,000 บาท
8. บันทึก ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน โรงเรือน 30,000 บาท ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน  
อุปกรณ์ 12,000 บาท

9. บันทึก โอนต้นทุนผลิต เข้าต้นทุนพ่อแม่พันธุ์ 350,000 บาท
10. บันทึก ตัดค่าเสื่อมราคาพ่อแม่พันธุ์-แม่พันธุ์แพะนม (อายุการใช้งาน 2 ปี)
11. บันทึก อาหารคงเหลือ 2,000 กิโลกรัม @ 8.00 บาท เป็นเงิน 16,000 บาท
12. แพะผลิตน้ำนมได้ 9,000 ลิตร มูลค่าสุทธิ 35 บาท
13. ขายได้ 6,000 ลิตร @ 40 บาท
14. การบัญชีเกี่ยวกับสินค้าใช้วิธีบันทึกสินค้า ณ วันสิ้นงวด(Periodic Inventory

Method)

15. สินค้าคงเหลือใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First in First out)
16. แพะนมตั้งแต่รับซื้อมาต้องเลี้ยงดูก่อนให้ผลผลิตเป็นเวลา 6 เดือน ในช่วง 6 เดือนแรก ค่าใช้จ่ายทั้งหมดให้ถือเป็นต้นทุนพ่อแม่พันธุ์ หลังจากนั้นจึงให้น้ำนมที่มีคุณภาพอีกเป็นเวลา 2 ปี ในปีที่ให้น้ำนม ต้องตัดค่าเสื่อมพันธุ์ ปีละเท่าๆกัน รวมเป็นระยะเวลาเลี้ยงดูทั้งหมด 2 ปี 6 เดือน (พ่อแม่พันธุ์แพะ จะให้น้ำนมก่อนปลดระวาง 2 ปี ถึง สัตว์แต่ละชนิดจะมีอายุการให้ผลผลิตแตกต่างกัน เช่น โคนมอาจมีระยะเวลาการให้น้ำนมถึง 10 ปี)

ธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิต

การบันทึกรายการในสมุดรายวันขั้นต้น

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ซื้อ พ่อพันธุ์แพะ ซื้อ แม่พันธุ์แพะ เจ้าหนี้การค้า ซื้อ พ่อแม่พันธุ์แพะ	15,000.00 150,000.00	165,000.00
	ซื้อ อาหารลูกแพะนม เจ้าหนี้การค้า ซื้อ อาหารลูกแพะนม 20,000 กก. @ 8.00 บ.	160,000.00	160,000.00
	ค่าแรงงาน เงินเดือนฝ่ายขาย ค่าน้ำประปา, ไฟฟ้า, โทรศัพท์ ค่ายาและเวชภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เงินเดือนและค่าแรงค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายฟาร์มค้างจ่าย บันทึกเงินเดือน, ค่าแรง, ค่าใช้จ่ายฟาร์ม	60,000.00 60,000.00 72,000.00 24,000.00 12,000.00	120,000.00 108,000.00
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคาสะสม โรงเรือน บันทึก ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	42,000.00	42,000.00
	พ่อพันธุ์ - แม่พันธุ์ พ่อแม่พันธุ์แพะนม ซื้อ อาหารลูกแพะนม ค่าแรงงาน ค่าน้ำประปา, ไฟฟ้า, โทรศัพท์ ค่ายาและเวชภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน บันทึก ต้นทุนพ่อ-แม่พันธุ์ ตามต้นทุนมาตรฐาน	350,000.00	165,000.00 80,000.00 30,000.00 36,000.00 12,000.00 6,000.00 21,000.00

วันเดือนปี	รายการ	เดบิต	เครดิต
ตลอดปี	ค่าเสื่อมราคา ห่อ-แม่พันธุ์ ค่าเสื่อมพันธุ์ผสม บันทึก ค่าเสื่อมพันธุ์ ห่อ-แม่พันธุ์	175,000.00	175,000.00
	โรงเรียน อุปกรณ์ เงินสดและเงินฝากธนาคาร ทุน นำสินทรัพย์มาลงทุน	600,000.00 60,000.00 300,000.00	960,000.00
	ลูกหนี้การค้า ขายน้ำมัน ขายน้ำมันได้ 6,000 ลิตร 45 บาท	270,000.00	270,000.00
	ต้นทุนการผลิต ซื้อ อาหารลูกแพะนม ปิดบัญชีซื้อเข้าต้นทุนผลิต	80,000.00	80,000.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าแรงงาน ค่าน้ำประปา, ไฟฟ้า, โทรศัพท์ ค่ายาและเวชภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ปิดบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าต้นทุนผลิต	84,000.00	30,000.00 36,000.00 12,000.00 6,000.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินเข้าต้นทุนผลิต	21,000.00	21,000.00
	ต้นทุนการผลิต ค่าเสื่อมราคาห่อแม่พันธุ์ ปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาพันธุ์เข้าต้นทุนผลิต	175,000.00	175,000.00
	ต้นทุนขาย ต้นทุนผลิต ปิดบัญชีต้นทุนผลิตเข้าต้นทุนขาย	360,000.00	360,000.00



ตาราง 3-8 แสดงต้นทุนการผลิตพ่อแม่พันธุ์แพะ นม 6 เดือนก่อนให้ผลผลิต

รายการ	รวม	
	จำนวนเงิน	ต่อตัว
<b>วัตถุดิบ</b>		
แพะ	165,000.00	2,619.05
อาหาร	80,000.00	1,269.84
<b>รวม วัตถุดิบ (A)</b>	<b>245,000.00</b>	<b>3,888.89</b>
<b>ค่าแรงงานทางตรง</b>		
ค่าแรงงาน	30,000.00	476.19
<b>รวม ค่าแรงงาน (B)</b>	<b>30,000.00</b>	<b>476.19</b>
<b>ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น</b>		
ค่าน้ำประปา, ไฟฟ้า, โทรศัพท์	36,000.00	571.43
ค่ายาและเวชภัณฑ์	12,000.00	190.48
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	6,000.00	95.24
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	21,000.00	333.33
<b>รวม ค่าใช้จ่ายการผลิต (C)</b>	<b>75,000.00</b>	<b>1,190.48</b>
<b>รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น (A)+(B)+(C)</b>	<b>350,000.00</b>	<b>5,555.56</b>

**ต้นทุนพ่อแม่พันธุ์** 350,000.00 บาท

**อายุการให้ผลผลิต 2 ปี ตัดต้นทุนต่อปี** - 175,000.00 บาท

**ต้นทุนพ่อแม่พันธุ์คงเหลือ** 175,000.00 บาท

จากตาราง 3-8 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนพ่อแม่พันธุ์แพะเป็นระยะเวลา 6 เดือนก่อนให้น้ำนม มีต้นทุนพ่อแม่พันธุ์และอาหาร 245,000 บาท ค่าแรงงาน 30,000 บาท ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ได้แก่ ค่าน้ำประปา-ไฟฟ้า ค่ายาและเวชภัณฑ์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน 21,000 บาท รวมเป็นต้นทุนการผลิต 350,000 บาท

ตาราง3-9แสดงต้นทุนการผลิตนมแพะ หลังตัดเป็นต้นทุนต่อแม่พันธุ์

ปริมาณน้ำนมที่ผลิตได้		9,000.00 ลิตร
รายการ	จำนวนเงิน	ต่อกก.
อาหาร	80,000.00	8.89
รวม วัตถุดิบ (A)	80,000.00	8.89
ค่าแรงงานทางตรง		-
ค่าแรงงาน	30,000.00	3.33
รวมค่าแรงงาน (B)	30,000.00	3.33
ค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น		-
ค่าน้ำประปา, ไฟฟ้า, โทรศัพท์	36,000.00	4.00
ค่ายาและเวชภัณฑ์	12,000.00	1.33
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	6,000.00	0.67
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน	21,000.00	2.33
รวม ค่าใช้จ่ายการผลิต (C)	75,000.00	8.33
ค่าเสื่อมพันธุ์ต่อแม่พันธุ์เพาะตัดจ่าย (D)	175,000.00	19.44
รวมต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น (A)+(B)+(C)+(D)	360,000.00	40.00

จากตาราง3-9 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตน้ำนมแพะ โดยมีค่าอาหาร 80,000 บาท ค่าแรงงาน 30,000 บาท มีค่าใช้จ่ายการผลิตอื่น ได้แก่ ค่าน้ำประปา-ไฟฟ้า, ค่ายาและเวชภัณฑ์, ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด, ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นจำนวนเงิน 75,000 บาท มีค่าเสื่อมราคาต่อแม่พันธุ์ 175,000 บาท รวมเป็นต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น 360,000 บาท น้ำนมที่ผลิตได้ 9,000 ลิตร ต้นทุนต่อหน่วย  $360,000 / 9,000 = 40$  บาท

ตาราง 3-10 แสดงรายละเอียดค่าน้ำนมแพะคองเกลือ

รายการ	ปริมาณ (ลิตร)	ต้นทุนต่อหน่วย	จำนวนเงิน(บาท)
น้ำนมที่ผลิตได้	9,000.00	40.00	360,000.00
(หัก) ต้นทุนขาย	6,000.00	40.00	240,000.00
ผลผลิตคองเกลือ	3,000.00	40.00	120,000.00

จากตาราง 3-10 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับปริมาณและต้นทุนของน้ำนมแพะ โดยผลิตน้ำนมได้ 9,000 ลิตร ต้นทุนการผลิตรวม 360,000 บาท ขาย 6,000 ลิตร เป็นต้นทุนขาย 240,000 บาท น้ำนมคองเกลือ 3,000 ลิตร ต้นทุนต่อหน่วย 40 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 120,000 บาท

ธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิต

บริษัท.....

งบดุล

ณ วันที่.....

สินทรัพย์		
เงินสด		300,000.00
ลูกหนี้การค้า		270,000.00
สินค้าคงเหลือ นมและ		120,000.00
<b>ทองคำแท่ง</b>	<b>350,000.00</b>	
<b>หัก ค่าเสื่อมพันธุ</b>	<b>- 175,000.00</b>	<b>175,000.00</b>
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-ราคาทุน		660,000.00
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม		- 42,000.00
รวม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์สุทธิ		618,000.00
<b>รวม สินทรัพย์สุทธิ</b>		<b>1,483,000.00</b>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สิน		325,000.00
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		228,000.00
ส่วนของผู้ถือหุ้น		960,000.00
กำไรสะสม		- 30,000.00
<b>รวม หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		<b>1,483,000.00</b>

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
 Copyright© by Chiang Mai University  
 All rights reserved

บริษัท.....

## งบกำไรขาดทุน

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

ขาย	270,000.00
(หัก) ต้นทุนขาย	- 240,000.00
กำไร(ขาดทุน)ขั้นต้น	30,000.00
(หัก) ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	- 60,000.00
กำไร(ขาดทุน)จากการดำเนินงาน	- 30,000.00

บริษัท.....

## งบต้นทุนผลิต

สำหรับงวด 1 ปี สิ้นสุดวันที่.....

วัตถุดิบต้นงวด	-
บวก ซื้อ	325,000.00
(หัก) วัตถุดิบคงเหลือปลายงวด	-
วัตถุดิบใช้ไป	325,000.00
บวก ค่าใช้จ่ายการผลิต	385,000.00
ต้นทุนการผลิต	710,000.00
(หัก) ต้นทุนพ่อแม่พันธุ์แพะนม	- 350,000.00
ต้นทุนน้ำนมแพะ	360,000.00

(จากตาราง 3-9 แสดงต้นทุนการนมแพะ หลังตัดเป็นต้นทุนพ่อแม่พันธุ์)

รายละเอียดประกอบสินค้าคงเหลือปลายงวดสินค้าคงเหลือ

1. นมแพะ 3,000 ลิตร @ 40 บาท	120,000.00
2. พ่อพันธุ์-แม่พันธุ์แพะนม	350,000.00
(หัก) ค่าเสื่อมราคาพันธุ์	- 175,000.00
พ่อพันธุ์-แม่พันธุ์แพะนม สุทธิ	175,000.00
รวม สินค้าคงเหลือ	295,000.00