

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

บทนำ

เนื่องจากการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาคเกษตรกรรมนั้นมีความแตกต่างกัน ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board หรือ IASB) จึงมีการออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับแรกที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเกษตรกรรม เพื่อรองรับลักษณะเฉพาะของธุรกิจดังกล่าว ซึ่งจะกำหนดวิธีการรับรู้และการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมมาเกี่ยวข้องมากขึ้น เพื่อให้ประเทศไทยมีแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีไม่แตกต่างจากสากลสาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) จึงมีการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 ขึ้นและมีผลบังคับใช้เป็นครั้งแรกสำหรับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559

สรุปเนื้อหาที่สำคัญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม กำหนดวิธีการรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ พืชเพื่อการให้ผลผลิต และผลผลิตทางการเกษตร

โดยกำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าดังนี้

- สินทรัพย์ชีวภาพ ที่ไม่ใช่พืชเพื่อการให้ผลผลิต วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- พืชเพื่อการให้ผลผลิตทั้งที่ยังไม่พร้อมให้ผลผลิตและที่พร้อมให้ผลผลิต วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม หรือ ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ ซึ่งการวัดมูลค่าดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
- วัดมูลค่าผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

สำหรับกิจการที่มีข้อปฏิบัติแตกต่างจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องเปลี่ยนนโยบายการบัญชีโดยการปรับย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดการเปิดเผยข้อมูลสำหรับกิจกรรมทางการเกษตร โดยเฉพาะ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในข้อมูลธุรกิจเกษตรกรรมมากยิ่งขึ้น

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

กิจกรรมทางการเกษตร (Agricultural activity) หมายถึง การบริหารการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ และการเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขาย หรือเพื่อเปลี่ยนเป็นผลผลิตทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological assets) หมายถึง สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต

ผลิตผลทางการเกษตร (Agriculture produce) หมายถึง ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ

การเก็บเกี่ยว (Harvest) หมายถึง การแยกผลิตผลออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ

พืชเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer plant) หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง

- 1 ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลิตผลทางการเกษตร
- 2 คาดว่าจะให้ผลิตผลมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ
- 3 มีความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลิตผลทางการเกษตร เว้นแต่การขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้

ตัวอย่างพืชเพื่อการให้ผลิตผล เช่น พุ่มชา ต้นงุ่น ปาล์มน้ำมัน และต้นยางพาราที่ปลูกเพื่อกรีดน้ำยางและตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ใช่พืชเพื่อการให้ผลิตผล

- 1 พืชที่ปลูกเพื่อเก็บเกี่ยวเป็นผลิตผลทางการเกษตร (ตัวอย่างเช่น ต้นไม้ที่ปลูกเพื่อทำไม้แปรรูป)
- 2 พืชที่ปลูกเพื่อผลิตผลิตผลทางการเกษตรที่อย่างน้อยมีความเป็นไปได้มากกว่าความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งว่ากิจการจะเก็บเกี่ยวและขายพืชนั้นเป็นผลิตผลทางการเกษตร มากกว่าจะขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้ (ตัวอย่างเช่น ต้นไม้ที่ปลูกเพื่อเก็บเกี่ยวทั้งผลไม้และทำไม้แปรรูป)
- 3 พืชล้มลุก (ตัวอย่างเช่น ข้าวโพด และข้าวสาลี)

พืชเพื่อการให้ผลิตผลที่ไม่สามารถให้ผลิตผลได้อีกต่อไปอาจถูกโค่นลงและขายเป็นเศษซาก ตัวอย่างเช่น เพื่อใช้เป็นฟืน การขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้ดังกล่าวไม่ได้ห้ามการที่พืชนั้นจะนำไปตามคำนิยามของพืชเพื่อการให้ผลิตผล

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องถือปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยมีขอบเขตดังต่อไปนี้

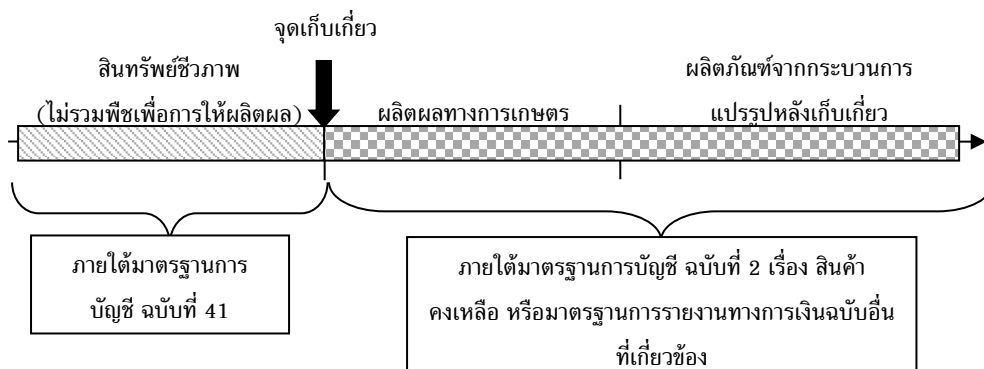
อยู่ภายใต้ขอบเขต ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41	ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขต ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41
1. สินทรัพย์ชีวภาพ 2. ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (หลังจากนั้นให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง)	1. ที่ดินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร 2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร 3. กระบวนการแปรรูปภายหลังการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

อยู่ภายใต้ขอบเขต ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41	ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขต ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41
3. ผลผลิตที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อให้ ผลิตผล (ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ) 4. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับ สินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	4. พืชเพื่อให้ผลิตผล (Bearer plant) ให้ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 5. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพืช เพื่อให้ผลิตผลให้ปฏิบัติตามมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล 6. หากเงินอุดหนุนรัฐบาลเกี่ยวข้องกับ สินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยราคาทุนหักค่า เสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนสะสมจาก การด้อยค่าสะสมต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

สินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากกระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้



หมายเหตุ: ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวอยู่ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม หลังจากนั้นอยู่ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

ตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากกระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ		ผลิตผลทางการเกษตร	ผลิตภัณฑ์จากกระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว
ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (พืชเพื่อการให้ผลิตผล)	ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41		
-	แกะ	ขนแกะ	เส้นใย พรหม
-	โคนม	น้ำนม	เนยแข็ง
-	สุกร	สุกรชำแหละ	ไส้กรอก แฮม
-	ต้นไม้ป่าปลูกเพื่อไม้แปรรูป	ต้นไม้ที่ถูกตัด	ท่อนซุง ไม้แปรรูป
เถาถุ่น	ผลถุ่นที่เถาถุ่น	ถุ่นที่เก็บเกี่ยว	เหล้าถุ่น
ไม้ผล	ผลไม้ที่ต้นไม้	ผลไม้ที่เก็บเกี่ยว	ผลไม้แปรรูป

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

การรับรู้รายการ

สำหรับพืชเพื่อการให้ผลิตผลทั้งที่ยังไม่พร้อมให้ผลิตผลและที่พร้อมให้ผลิตผล กิจการต้องรับรู้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร กิจการต้องรับรู้เมื่อมีคุณสมบัติทุกข้อดังนี้

1. กิจการควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ
3. มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

ตัวอย่างที่ 1 จุดการรับรู้รายการ

โคนมที่กำลังตั้งครรรภ์ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่ต้องรับรู้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ สำหรับลูกโคนมก็เป็นสินทรัพย์ชีวภาพเช่นกันแต่กิจการยังไม่สามารถรับรู้ได้จนกว่าจะครบคุณสมบัติทุกข้อ กรณีนี้ กิจการต้องรับรู้ลูกโคนมทันทีที่ลูกโคนมได้คลอด ซึ่งเป็นการคลอดที่ประสบความสำเร็จและลูกโคนมคลอดออกมาอย่างปลอดภัย



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

การวัดมูลค่า

พืชเพื่อการให้ผลผลิตทั้งที่ยังไม่พร้อมให้ผลผลิตและที่พร้อมให้ผลผลิต

กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม หรือ ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ ซึ่งการวัดมูลค่าดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สินทรัพย์ชีวภาพ

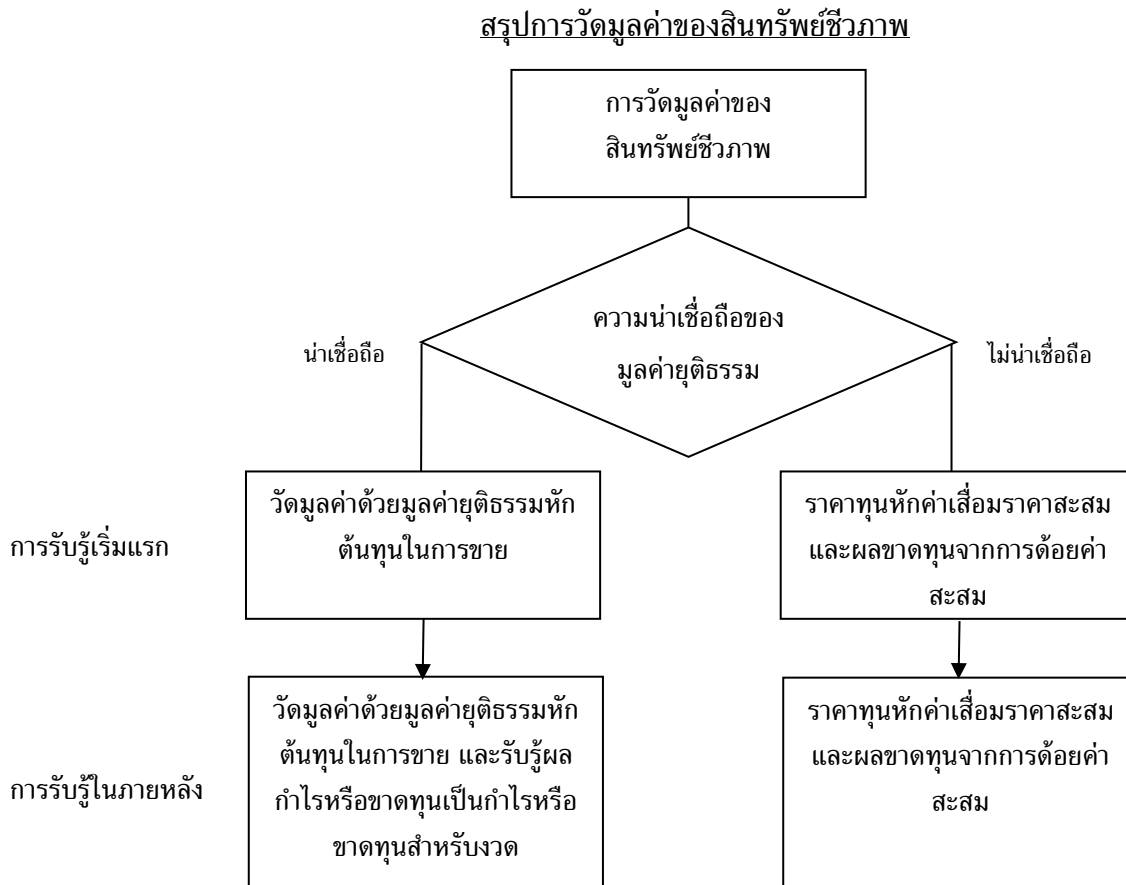
สินทรัพย์ชีวภาพยกเว้นพืชเพื่อการให้ผลผลิตต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรก และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ทั้งนี้การวัดมูลค่ายุติธรรมนั้นพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ เป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดที่เกิดขึ้น เนื่องจากในกิจกรรมการเกษตร การเปลี่ยนแปลงในลักษณะทางกายภาพของสัตว์หรือพืชที่มีชีวิตทำให้เกิดการเพิ่มหรือลดลงในประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการโดยตรง

ถ้าไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม โดยพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม เมื่อสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปลี่ยนมาวัดมูลค่าที่มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในทันที

นอกจากนี้ ถ้าสินทรัพย์ชีวภาพประเภทไม่หมุนเวียนเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก จะถือว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือในทันที



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี



ตัวอย่างที่ 2 การวัดมูลค่าของกิจการโคเนื้อ (โดยสมมติว่ามีราคาจากตลาดหลัก ซึ่งเป็นตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 บริษัท ฟาร์มโคเนื้อ จำกัด ซื้อโคเนื้อเป็นจำนวน 100 ตัวจากตลาดหลัก ราคาตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,000,000 บาท โดยมีต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มของบริษัท ราคาตัวละ 200 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท เนื่องด้วยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 กำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย บริษัทจึงต้องพิจารณามูลค่ายุติธรรมดังกล่าวโดยสมมติว่า หากบริษัทต้องการขายโคเนื้อ ณ วันดังกล่าว จะมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่าไร ในที่นี้สมมติว่า หากบริษัทขายโคเนื้อ บริษัทจะได้รับเงินค่าขายตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวน 2,000,000 บาท แต่บริษัทต้องจ่ายค่าขนส่งไปยังตลาดหลักเป็นจำนวนเงินเดียวกันกับที่ต้องจ่ายไปในการซื้อ และยังต้องจ่ายค่านายหน้าเพิ่มเติมอีกร้อยละ 3 ของราคาขาย

จากที่กล่าวข้างต้น บริษัทต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคเนื้อ ณ วันที่รับรู้รายการเริ่มแรกที่มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\
 (\text{ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1}) &= (20,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,000,000 \times 3\%) \\
 &= 1,920,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 ดังต่อไปนี้

เดบิต โคนเนื้อ	1,920,000
เดบิต ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนเนื้อ	80,000
เครดิต เงินสด	2,000,000

ในระหว่างปีมีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว¹

เดบิต โคนเนื้อ (500X100)	50,000
เครดิต เงินสด	50,000

ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หากบริษัทต้องการที่จะขายโคนเนื้อ ราคาตลาด ณ ตลาดหลัก ราคาตัวละ 23,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,300,000 บาท ในขณะที่ค่าขนส่งและค่านายหน้ายังคงเท่ากับวันที่ 1 ตุลาคม 25X1 ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\ (\text{ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1}) &= (23,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,300,000 \times 3\%) \\ &= 2,211,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังต่อไปนี้

เดบิต โคนเนื้อ	241,000
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนเนื้อ (2,211,000 - (1,920,000 + 50,000))	241,000

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มิได้ระบุวิธีการในการรับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่า (Subsequent Agriculture Activity Related Expenditure) และไม่ถือเป็นประเด็นปัญหาในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตลอดจนการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนกันยายน 2552 ได้พิจารณาว่าการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีเมื่อเกิดรายการนั้น ไม่ส่งผลกระทบต่อค่ายุติธรรมและผลกำไรหรือขาดทุน (ยกเว้นการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน) ดังนั้นกิจการอาจต้องใช้ดุลยพินิจในการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน หรืออาจประยุกต์ข้อกำหนดสำหรับการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนในกรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามย่อหน้าที่ 33 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยให้พิจารณาตามหลักการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทั้งนี้ กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายดังกล่าว



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

ตัวอย่างที่ 3 ใช้ข้อมูลเดียวกันกับตัวอย่างที่ 2 เว้นแต่บริษัทได้พิจารณาว่ารายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเงินที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้หนี้เข้านิยามเป็น “ค่าใช้จ่าย” ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน บริษัทต้องบันทึกบัญชี ดังต่อไปนี้

เมื่อมีการซื้อโคเนื้อ ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1

เดบิต โคเนื้อ	1,920,000
เดบิต ขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อ	80,000
เครดิต เงินสด	2,000,000

ในระหว่างปีมีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว¹

เดบิต ค่าใช้จ่ายอาหารและยา (500X100)	50,000
เครดิต เงินสด	50,000

เมื่อบริษัทต้องการขายโคเนื้อ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

เดบิต โคเนื้อ	291,000
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อ (2,211,000-1,920,000)	291,000

ผลิตผลทางการเกษตร

ผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น เมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างที่ 4 การวัดมูลค่าของกิจการที่ปลูกพืชเพื่อการผลิตผล

บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการปลูกไร่ถั่ว ซึ่งมีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ ถั่วถ่วง ผลถ่วงที่ติดอยู่บนถั่วถ่วงและผลถ่วง ณ จุดเก็บเกี่ยว บริษัทดังกล่าวควรวัดมูลค่าสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

สินทรัพย์	ประเภทของสินทรัพย์	การวัดมูลค่า
ถั่วถ่วง	สินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นพืชเพื่อการให้ผลิตผล	วิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่
ผลถ่วงที่ติดอยู่บนถั่วถ่วง	สินทรัพย์ชีวภาพ	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
ผลถ่วง ณ จุดเก็บเกี่ยว	ผลิตผลทางการเกษตร	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว (เพื่อเป็นต้นทุนตั้งต้นของผลถ่วงและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

ตัวอย่างที่ 5 การวัดมูลค่าของเนื้อโคชำแหละ

จากตัวอย่างที่ 2 เมื่อวันที่ 15 มกราคม 25X2 บริษัทได้นำโคเนื้อจำนวน 40 ตัวเข้าโรงฆ่าสัตว์ ณ วันดังกล่าวราคาขายของโคเนื้อ ณ จุดเก็บเกี่ยวที่ตลาดหลักราคาตัวละ 23,500 บาท และจะต้องมีค่าขนส่งไปที่ตลาดหลักเป็นจำนวนเงิน 200 บาทต่อตัว

จากที่กล่าวข้างต้น บริษัทต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคเนื้อ ณ วันที่เข้าโรงฆ่าสัตว์ (จุดเก็บเกี่ยว) ที่มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} &= \text{จำนวนเงินที่จะได้รับจากการขาย} - \text{ค่าขนส่ง} \\ (\text{ณ วันที่ 15 มกราคม 25X2}) &= (23,500 \times 40) - (200 \times 40) \\ &= 932,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 15 มกราคม 25X2 ดังต่อไปนี้

เดบิต โคนเนื้อรอชำแหละ (สินค้ำคงเหลือ)	932,000
เครดิต โคนเนื้อ ((2,211,000/100)X40)	884,400
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อ	47,600

หมายเหตุ: ต้นทุนของโคเนื้อรอชำแหละจะเป็นต้นทุนตั้งต้นของเนื้อโคชำแหละและจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้ำคงเหลือ ต่อไป

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

เนื่องจากกิจกรรมทางการเกษตรนั้น ภาครัฐอาจเข้ามามีส่วนร่วมในการส่งเสริมและสนับสนุนโดยให้เงินอุดหนุนแก่กิจการ ดังนั้นกิจการต้องวัดมูลค่าเงินอุดหนุนดังกล่าวในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ	กรณีเงินอุดหนุนแบบมีเงื่อนไข	กรณีเงินอุดหนุนแบบไม่มีเงื่อนไข
เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลนั้นในกำไรหรือขาดทุนก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในเงินอุดหนุนนั้นแล้ว	รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น
เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม	กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล	กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องแสดงสินทรัพย์ชีวภาพเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินและต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก และการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ
2. รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม โดยสนับสนุนให้มีการแยกระหว่างสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนี้
 - สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (Consumable) และเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer)
 - สินทรัพย์ชีวภาพที่พร้อมให้ผลิตผล (Mature) และที่ยังไม่พร้อมให้ผลิตผล (Immature)
3. ถ้ากิจการยังไม่ได้เปิดเผยไว้ในข้อมูลที่เผยแพร่พร้อมกับงบการเงิน กิจการต้องเปิดเผย
 - รายละเอียดของลักษณะกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม
 - ตัววัดที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มและปริมาณของผลผลิตทางการเกษตรระหว่างงวด
4. ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
5. ข้อจำกัดเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ และมูลค่าตามบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สิน (ถ้ามี)
6. ภาวะผูกพันเพื่อการพัฒนาหรือการได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพ
7. กลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร
8. การกระหนาบยอดสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวดของงวดปัจจุบัน โดยรวมถึง
 - กำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (สนับสนุนให้แยกระหว่างการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ และการเปลี่ยนแปลงด้านราคา)
 - ยอดเพิ่มขึ้นจากการซื้อ
 - ยอดลดลงจากการขาย และจากการจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย
 - ยอดลดลงจากการเก็บเกี่ยว
 - ยอดเพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ
 - ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิซึ่งเกิดจากการแปลงค่างบการเงิน และการแปลงค่าการดำเนินงานต่างประเทศ
 - การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

ในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ
2. คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

3. หากเป็นไปได้ ให้เปิดเผยช่วงของมูลค่าโดยประมาณซึ่งมูลค่ายุติธรรมมีความเป็นไปได้สูงที่จะอยู่ในช่วงนั้น
4. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้
5. อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้
6. ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และ
7. รายการกระทบยอดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวดของงวดปัจจุบัน ซึ่งรวมถึงกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย ผลขาดทุน(หรือการกลับรายการ) จากการด้อยค่า และค่าเสื่อมราคา

ถ้าในระหว่างงวดปัจจุบันกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างน่าเชื่อถือ สินทรัพย์ชีวภาพซึ่งเคยวัดด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพ ดังต่อไปนี้

1. รายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ
2. คำอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ และ
3. ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

สำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ถ้ามี) กิจการต้องเปิดเผยดังต่อไปนี้

1. ลักษณะและระดับของเงินอุดหนุนที่รับรู้
2. เงื่อนไขที่ยังไม่ได้ปฏิบัติและภาระที่อาจเกิดขึ้น
3. ระดับของเงินอุดหนุนที่คาดว่าจะลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับแรกที่ยกมารองรับเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร ซึ่งมีการกำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่มีการใช้มูลค่ายุติธรรมมาเกี่ยวข้อง ดังนั้นงบการเงินจะสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการได้ดีขึ้น เนื่องจากได้สะท้อนถึงลักษณะเฉพาะของกิจกรรมทางการเกษตรที่มีการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพตลอดเวลาในงบการเงิน

ผู้ที่ได้รับผลกระทบคือกิจการที่เดิมใช้หลักเกณฑ์ราคาทุนมาปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ยกเว้นพืชเพื่อการให้ผลิตผล) และผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ดังนั้นกิจการดังกล่าวต้องเปลี่ยนแนวปฏิบัติมาใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ซึ่งต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม และรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลของการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วย

