

การใช้มูลค่ายุติธรรม



บทนำ

มาตรฐานการบัญชีในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะนำแนวความคิดในเรื่องมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) มาใช้มากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูล มาตรฐานการบัญชีบางฉบับเปิดทางเลือกใช้กิจการ วัดมูลค่าสินทรัพย์ ณ วันที่ประเมินมูลค่าด้วยราคาทุน หรือมูลค่ายุติธรรม เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง หนี้เงินกู้ และการอุปการ ในกรณีที่มาตรฐานการบัญชีบางฉบับกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุน ในตราสารหนี้หรือตราสารทุน กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อซื้อ และหลักทรัพย์เพื่อขายด้วยมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังบางส่วนยังคงอ้างอิงจากราคาทุนเดิมอยู่ กล่าวคือ มาตรฐานฉบับนี้ยังคงกำหนดให้วัดมูลค่าของเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ถือจนครบกำหนด โดยใช้วิธีราคาทุนตัดจำหน่าย และได้รับมาตรฐานการบัญชีที่นำการบัญชีมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Accounting) มาใช้เต็มรูปแบบนั้น ได้แก่ ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 57 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (Agriculture)

ความหมายมูลค่ายุติธรรม

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้คำจำกัดความของมูลค่ายุติธรรม ว่าหมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเพิ่มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน

จากคำจำกัดความดังกล่าวจะเห็นได้ว่า มูลค่ายุติธรรมนั้นขึ้นอยู่กับข้อสมมติฐานหลายประการ เช่น ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างเป็นผู้ได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์ทั้งในปัจจุบัน และในอนาคต ตลอดจนลักษณะของตลาด ณ วันที่ประเมินมูลค่า นอกจากนี้ผู้ซื้อและผู้ขายต่างฝ่ายต่างก็ไม่ได้เป็นผู้ที่ถูกบังคับให้ซื้อหรือขายสินทรัพย์อีกทั้งไม่ได้เป็นผู้ที่มีความกระตือรือร้นอย่างมากที่จะซื้อหรือขายสินทรัพย์ และท้ายที่สุดทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต้องเป็นผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกันหรือมีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษ เพื่อที่จะต่อรองราคาได้โดยไม่ต้องเกรงใจกัน จะเห็นได้ว่ามูลค่ายุติธรรม ตามคำนิยามดังกล่าว

จะเป็นมูลค่าที่สะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงของสินทรัพย์ ซึ่งจะเป็นมูลค่าที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ หรือมีความเกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจ (Relevance) ได้ดีกว่าราคาทุน อย่างไรก็ตามผู้ที่ได้แย้งในการนำแนวความคิดของมูลค่ายุติธรรมมาใช้มีความเห็นว่า การกำหนดมูลค่ายุติธรรมส่วนใหญ่แล้วต้องอาศัยการประมาณการ ซึ่งทำให้กิจการมีต้นทุนในการจัดทำงบการเงินมากขึ้น เช่น ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมให้กับผู้ประเมินราคา นอกจากนี้ตัวเลขจากการประมาณการที่ได้ไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจริง อาจเป็นช่องทางให้ผู้บริหารนำไปสู่การตกแต่งกำไรได้

หากกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สินได้ การบันทึกบัญชีโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมนั้นไม่ได้มีความยุ่งยาก ซับซ้อนแต่อย่างใด กล่าวคือ กิจการจะบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าในแต่ละงวดในกำไรหรือขาดทุนทันที ตัวอย่างของการนำวิธีมูลค่ายุติธรรมมาใช้ได้แก่การบันทึกบัญชีของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า เนื่องจากหุ้ตราสารที่จัดประเภทหลักทรัพย์เพื่อค้า มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ มูลค่ายุติธรรมของตราสารซึ่งได้แก่ ราคาเสนอซื้อโดยผู้ซื้อ แต่สำหรับเรื่องของการจัดการทางการเงิน การนำวิธีมูลค่ายุติธรรมจะมีความเป็นไปได้มากน้อยเพียงใดนั้น กิจการอาจจะเริ่มต้นจากการศึกษา และทำความเข้าใจว่ามาตรฐานการบัญชีเรื่อง เกษตรกรรม เพื่อที่จะได้มีความพร้อม หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้

การบัญชีสำหรับเกษตรกรรม

ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 57 จะเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล เมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรโดยที่สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets) หมายถึง สัตว์ หรือพืชที่มีชีวิต เช่น โค กระบือ หรือต้นไม้ เป็นต้น ส่วนกิจกรรมทางการเกษตรหมายถึง การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิงชีวภาพ

ของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร เพื่อการขายหรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ กิจกรรมทางการเกษตรครอบคลุมถึงกิจกรรมหลายลักษณะ เช่น การทำปุ๋ยสัตว์ การทำปุ๋ยไม่ การเพาะพันธุ์ การเพาะเลี้ยงกุ้ง ซึ่งกิจกรรมดังกล่าวมีลักษณะร่วมบางประการ ได้แก่

- ความสามารถในการเปลี่ยนแปลง สัตว์และพืชที่มีชีวิตมีความสามารถในการแปรรูปเชิงชีวภาพได้

- การบริหารการเปลี่ยนแปลง การบริหารทำให้เกิดการแปรรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้น โดยการขยายขีดความสามารถของเนื้อผลิตสถานภาพที่จำเป็นเพื่อให้กระบวนการนี้เกิดขึ้นได้ การบริหารดังกล่าวเป็นสิ่งที่จำแนกกิจกรรมทางการเกษตรจากกิจกรรมอื่น เช่น การจับปลาจากทะเล ไม่ได้ถือเป็นกิจกรรมทางการเกษตร

- การวัดความเปลี่ยนแปลง การเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้นจะเป็นการเปลี่ยนแปลงในเชิงปริมาณ หรือการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพ จะต้องมีการวัดค่าและติดตามผลโดยถือเป็นหน้าที่ของการบริหารอย่างหนึ่ง

การแปรรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ โดยทำให้สินทรัพย์มีการเจริญเติบโต เช่น กิจการที่ทำฟาร์มโคนม ซึ่งลูกโคมาเลี้ยงจนโตขึ้นเป็นแม่โค มีจำนวนที่เพิ่มขึ้นโดยมีการขยายพันธุ์ เช่น โคนมที่เลี้ยงไว้ออกลูก ทำให้เกิดการเสื่อมถอย หรือมีการให้ผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งก็คือผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น นำนมวัวที่รีดออกมาจากแม่วัวจะเป็นผลิตผลทางการเกษตร

การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร

โดยหลักการแล้ว การรับรู้รายการของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรจะเหมือนกับการรับรู้รายการของสินทรัพย์โดยทั่วไป กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตรเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) กิจกรรมสามารถควบคุมสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอนาคต
- 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้น
- 3) สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

เมื่อมีการรับรู้รายการแล้ว สินทรัพย์ชีวภาพจะถูกวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้เริ่มแรก และ ณ ทุกวันที่ในงบดุล ด้วยมูลค่ายุติธรรม หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพจะขึ้นอยู่กับที่ตั้งในปัจจุบันและเงื่อนไขของสินทรัพย์นั้น เช่น มูลค่ายุติธรรมของโคในฟาร์ม คือ ราคาตลาดที่กิจการคาดว่าจะนำโคไปขาย หักด้วยค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายโดยตรงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่อนำโคไปขาย

สำหรับผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพ ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นที่จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้ ร่างมาตรฐานฉบับนี้จะไม่เกี่ยวข้องับกระบวนการผลิตหรือการแปรรูปที่อาจมีขึ้นสำหรับผลผลิตทางการเกษตรภายหลังจากการเก็บเกี่ยวแล้ว เช่น ธุรกิจที่ปลูกต้นลำไย และนำผลลำไยมาแปรรูปเป็นลำไยกระป๋อง สินทรัพย์ชีวภาพ คือ ต้นลำไย ผลผลิตทางการเกษตร คือ ผลลำไย ณ จุดเก็บเกี่ยว ซึ่งจะต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย มูลค่าที่ได้จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ หลังจากนั้นผลลำไยที่นำไปใช้ในการผลิตลำไยกระป๋องจะถือเป็นสินค้าคงเหลือ ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

ร่างมาตรฐานฉบับนี้ตั้งอยู่บนข้อสมมติฐานว่า มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม

ในกรณีที่มีการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเริ่มแรก (Initial Recognition) ไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมได้ซึ่งจะเป็นเพราะไม่มีตลาดรองรับ ไม่สามารถประมาณกระแสเงินสดได้ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม แต่ในทันทีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ สามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ไปจนกว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

สำหรับผลผลิตทางการเกษตรนั้น ไม่อนุญาตให้วัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุน ทั้งนี้เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของผลผลิตทางการเกษตรสามารถวัดค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้มูลค่าหรือขาดทุน

ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ค่าประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หักประมาณการ ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ต้องรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด เช่น ในกรณีที่วัวออกลูก กิจการต้องบันทึกลูกวัวที่ออกใหม่เป็นสินทรัพย์ และรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นทันที

การกำหนดมูลค่ายุติธรรม

การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตทางการเกษตรนั้น จะขึ้นอยู่กับลักษณะตลาดดังนี้

ในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพ และผลผลิตทางการเกษตร มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรให้อ้างอิงจากราคาตลาดในตลาดซื้อขายคล่องนั้น หากกิจการสามารถขายสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรได้หลายแห่ง กิจการต้องใช้ราคาตลาดของตลาดที่กิจการคาดว่าจะนำสินค้านั้นไปจำหน่าย

ในกรณีที่ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ กิจกรรมอาจกำหนดมูลค่าธุรกรรมได้จากมูลค่าในข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- ราคาซื้อขายล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด หากสถานะเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับที่ในงบดุล ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

- ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกันที่ได้รับปรับปรุงความแตกต่างแล้ว

- ราคาเทียบเคียง

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร สามารถหารราคาตลาดอ้างอิงได้ ในกรณีนี้ให้กิจกรรมกำหนดมูลค่าธุรกรรม โดยใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ และตัดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในตลาดก่อนหักภาษีเงินได้

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ

การบันทึกบัญชี ตามวิธีเดิม จะบันทึกโดยใช้วิธีราคาทุน กล่าวคือ สุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ นั้นถือเป็นสินทรัพย์ และสามารถจัดประเภทเป็น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เนื่องจากสุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต

(ออกลูกมาเป็นสุกรขุน) ราคาทุนของสุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ ประกอบด้วย ราคาทุนที่จ่ายซื้อสุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ และค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูสุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ จนกระทั่งโตพร้อมที่จะเจริญพันธุ์ ในงวดนั้น ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคา ในทำนองเดียวกันกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ส่วนค่าสุกรที่เลี้ยงเพื่อขายจะถือเป็นสินค้าคงเหลือ และเมื่อถึงวันสิ้นงวดโดยใช้ราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิจะได้รับเงินแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

สำหรับการบันทึกบัญชี ตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 57 นี้ สุกรพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งจะวัดมูลค่าด้วยมูลค่าธุรกรรม หักประมาณการค่าใช้จ่ายในการขาย เมื่อสุกรแม่พันธุ์คลอดสุกรออกมา จะต้องรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของลูกสุกรด้วยมูลค่าธุรกรรม หักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขายเช่นเดียวกัน ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเลี้ยงดูสุกรจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย และไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสุกรแต่อย่างใด เนื่องจากกิจกรรมได้มีการรับรู้มูลค่าธุรกรรมอีกด้วยประมาณการค่าใช้จ่ายในการขาย เป็นกำไรหรือขาดทุนของงวดไปแล้ว

UAP