

การรายงานทางการเงินสำหรับเกษตรกร

ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อ

เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับเกษตรกรจะต้องพิจารณาการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม (TAS 41) และประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าและรับรู้รายการของพืช เพื่อการให้ผลผลิต ซึ่งกำหนดให้ในการรายงานทางการเงินกิจการต้อง 1) วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภทยกเว้นพืช เพื่อการให้ผลผลิตเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรก และทุกสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน และวัดมูลค่าผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม และ 2) รับรู้และวัดมูลค่าพืช เพื่อการให้ผลผลิตตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ในขณะที่รับรู้และวัดมูลค่าผลผลิตที่เจริญเติบโตจากพืชดังกล่าวนั้นเป็นสินทรัพย์ชีวภาพประเภทหนึ่งตาม TAS 41

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออภิปรายสาระสำคัญของ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลผลิต (มาตรฐานฯ) วิเคราะห์ประเด็นที่น่าสนใจและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ รวมถึงให้ตัวอย่าง เพื่อเสริมความเข้าใจ บทความนี้จะช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินมีความเข้าใจ และสามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้ถูกต้องตามข้อกำหนดของมาตรฐานฯ อีกทั้งผู้ใช้รายงานทางการเงินจะได้มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานฯ และนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ: การบัญชีสำหรับเกษตรกร, สินทรัพย์ชีวภาพ, ผลผลิตทางการเกษตร, พืชเพื่อการให้ผลผลิต

Financial Reporting for Agriculture

Dr.Sansakrit Vichitlekarn

*Lecturer of Department of Accountancy,
Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University*

ABSTRACT

Beginning from January 1, 2016 publicly accountable entities of which operations related to agriculture shall consider their compliance with the requirements prescribed by Thai Accounting Standard No. 41, Agriculture (TAS 41) and by the Federation of Accounting Professions pronouncement, accounting guideline for measurement and recognition of bearer plant. Such requirements stipulate that in financial reporting an entity shall 1) measure all types of biological assets except bearer plant when initially recognized and at the end of each reporting period as well as measure agricultural produce at the point of harvest, using the fair value model and 2) recognize and measure the bearer plant in accordance with Thai Accounting Standard No. 16, Property Plant and Equipment while recognizing and measure produce growing on such a plant as a biological asset according to TAS 41.

This article aims at discussing important features of TAS 41 and the guideline for bearer plant ("the standards"), analyzing interesting issues and potential problems arising from complying with the standards and providing examples for enhancing comprehension. This article would enable financial report preparers to gain understanding and be able to prepare financial reports in accordance with the standards. Moreover, users of financial reports would possess knowledge of the standards and utilize information gathered from financial reports prepared to aid decision-making effectively.

Keywords: Accounting for Agriculture, Biological Asset, Agricultural Produce, Bearer Plant

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเกษตรกรแล้ว 2 ฉบับ ได้แก่ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 72/2558 เรื่องมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม (TAS 41) และประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 73/2558 เรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าและรับรู้รายการของพืชเพื่อการให้ผลผลิต (แนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลผลิต) มาตรฐานฯ สำหรับเกษตรกรเริ่มต้นบังคับใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะโดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

การประกาศใช้ TAS 41 ซึ่งมีเนื้อหาเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 (IAS 41: Agriculture (Bound volume 2015 Consolidated without early application)) – IAS 41(2015) มีผลให้กิจการที่อยู่ในขอบเขตการบังคับใช้ต้องมีการรับรู้รายการสินทรัพย์ใหม่ 2 ประเภทบนงบแสดงฐานะการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Asset) และผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Produce) โดยรับรู้สินทรัพย์ดังกล่าวเมื่อเริ่มแรก (Initial Recognition) และ ณ จุดเกี่ยวเกี่ยว (Point of Harvest) ตามลำดับด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair Value Less Costs to Sell: FVLCTS) นอกจากนั้นภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก TAS 41 กำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นรายการพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plant) เป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่มีลักษณะแตกต่างจากสินทรัพย์ชีวภาพอื่นๆ ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board: IASB) ได้ตระหนักถึงประเด็นดังกล่าวจึงได้มีการปรับปรุงข้อกำหนดในการ

รายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับพืชเพื่อการให้ผลผลิตเพื่อเป็นการบรรเทาภาระ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรม แต่การปรับปรุงดังกล่าวได้รวมอยู่ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 (IAS 41: Agriculture (Bound volume 2016 Consolidated without early application)) – IAS 41(2016) และปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี กำลังนำ IAS 41 ดังกล่าวมาเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุง TAS 41 โดยยกร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เพื่อใช้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป

สภาวิชาชีพบัญชี ได้คำนึงถึงความจำเป็นของการปรับปรุงข้อกำหนดข้างต้นและตระหนักว่า TAS 41 ยังไม่สะท้อนถึงการปรับปรุงข้อกำหนดดังกล่าว จึงได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการพืชเพื่อการให้ผลผลิตเป็นการเฉพาะไว้ในแนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลผลิต ทั้งนี้ เพื่อลดปัญหาในการรายงานทางการเงินสำหรับปี พ.ศ. 2559 โดยแนวปฏิบัติดังกล่าวกำหนดให้กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าพืชเพื่อการให้ผลผลิตตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (TAS 16) อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติดังกล่าวได้ระบุอย่างชัดเจนว่ารายการผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Produce Growing on Bearer Plant) ให้ถือเป็นรายการสินทรัพย์ชีวภาพประเภทหนึ่ง และให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของ TAS 41 ดังนั้น โดยเนื้อหาแล้ว TAS 41 จึงครอบคลุมการรายงานทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภท ยกเว้นสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นรายการพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plant)

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออภิปรายสาระสำคัญของ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลผลิต วิเคราะห์ประเด็นที่น่าสนใจและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว รวมถึงให้ตัวอย่าง

เพื่อเสริมความเข้าใจ โดยบทความนี้มีเนื้อหาแบ่งออกเป็น 7 ส่วน ได้แก่ นิยามศัพท์และขอบเขตของมาตรฐานฯ การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า เงินอุดหนุนจากรัฐบาล การเปิดเผยข้อมูล วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ทิศทางในอนาคต และบทสรุป

นิยามศัพท์และขอบเขตของมาตรฐานฯ

การที่กิจการจะสามารถนำ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลิตผลที่เป็นมาตรฐานฯ ที่มีลักษณะเฉพาะของอุตสาหกรรมเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้อย่างมีประสิทธิภาพ กิจการต้องทำความเข้าใจคำศัพท์พื้นฐานที่สำคัญให้เข้าใจ ซึ่งได้แก่ สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Asset) การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ (Biological Transformation) ผลิตผลทางการเกษตร (Agricultural Produce) การเก็บเกี่ยว (Harvest) และกิจกรรมทางการเกษตร (Agricultural Activity)

TAS 41 ได้กำหนดให้สินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง สัตว์ที่มีชีวิตหรือพืชที่มีชีวิต โดยแบ่งสินทรัพย์ชีวภาพออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ 1) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (Consumable Biological Asset: CBA) และ 2) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer Biological Asset: BBA) สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (CBA) นั้นประกอบด้วย ก) สินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลิตผลทางการเกษตร เช่น โคนมเพื่อการฆ่าและสุกรเพื่อการฆ่าและ ต้นข้าวโพด ต้นข้าวสาลี ต้นไม้ที่ปลูกเพื่อทำเป็นไม้แปรรูป ข) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อขายในสภาพที่เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น พืชพันธุ์แม่พันธุ์โคนมหรือโคนมเพื่อขาย ลูกสุกรเพื่อขาย กล้ายาง พันธุ์กล้วยไม้ และ ค) ผลิตผลที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลิตผล

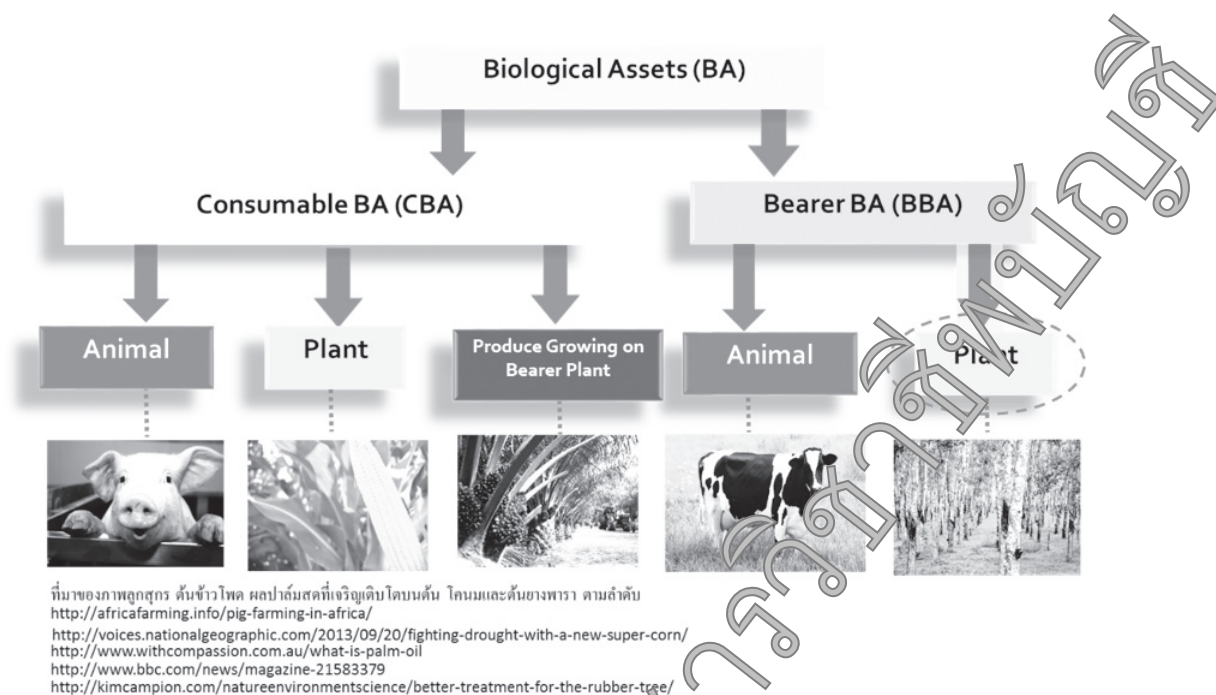
(Produce Growing on Bearer Plant) เช่น ใบชา พุ่มชา ผลองุ่นสดบนเถาองุ่น ผลปาล์มสดบนต้นปาล์มน้ำ

ในส่วนของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล (BBA) หมายถึง สินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่ใช่เพื่อการอุปโภคบริโภค เช่น โคนม ไม้ผล ต้นยางพารา พุ่มชา เถาองุ่น ปาล์มน้ำมัน โดยมีข้อสังเกตว่า สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล มิใช่เป็นผลิตผลทางการเกษตร แต่เป็นสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อให้ผลิตผลทางการเกษตร จากภาพกำหนดนิยามของ BBA ในลักษณะข้างต้น¹ สะท้อนให้เห็นว่า TAS 41 มุ่งเน้นในการกำหนดนิยามของ CBA ให้มีรายละเอียดแต่ละประเภทของรายการ CBA ชัดเจนมากกว่า BBA ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจลักษณะการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในลักษณะต่าง ๆ ของรายการ CBA ได้ชัดเจนขึ้นจากนิยามของทั้ง BBA และ CBA แสดงให้เห็นว่าเมื่อกิจการเก็บเกี่ยวผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจาก CBA แล้วจะทำให้เกิดการตัดรายการ (Derecognition) CBA ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน ในขณะที่ไม่มีการตัดรายการ BBA เมื่อเก็บเกี่ยวผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเสร็จสิ้น

TAS 41 ยังได้ระบุว่าสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (CBA) และ สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล (BBA) ยังสามารถแบ่งได้เป็นกลุ่มย่อย คือ กลุ่มของสัตว์ (Animal) และ กลุ่มของพืช (Plant) การจัดประเภทสินทรัพย์ชีวภาพเป็นกลุ่มต่าง ๆ เป็นสิ่งสำคัญต่อการกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีให้เหมาะสม (Kurniawan et al., 2014) การแบ่งประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพสามารถสรุปได้ ดังภาพที่ 1

อย่างไรก็ตาม สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดให้วิธีการปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ สินทรัพย์ชีวภาพเฉพาะที่เป็นพืชเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer Plant) ไว้แตกต่างจากสินทรัพย์

¹ ในการกำหนดนิยามของ BBA ในลักษณะดังกล่าวมีลักษณะเดียวกันกับการกำหนดนิยามของ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (สินทรัพย์ที่ไม่เข้าตามนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียน) กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (กิจการที่ไม่เป็นไปตามนิยามของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) สัญญาเช่าดำเนินงาน (สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน) และโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (โครงการผลประโยชน์หลังออกจากรางานที่มีโครงการสมทบเงิน) เป็นต้น



ภาพที่ 1 ประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

ชีวภาพประเภทอื่นในแนวปฏิบัติพืชเพื่อการให้ผลผลิต และได้ให้นิยาม พืชเพื่อการให้ผลผลิต โดยหมายถึง พืชมีชีวิตที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือ เพื่อจัดหาซึ่งผลผลิตทางการเกษตร โดยคาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และมีความเป็นไปได้น้อยมาก (Remote Likelihood) ที่จะขายเป็นผลผลิตทางการเกษตร เว้นแต่การขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้ เช่น การขายซากต้นยางพาราที่ปลูก เพื่อกรีดยางไปทำฟืน จากนั้นยางดังกล่าวจะเห็นได้ว่ากิจการสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการขายพืชเพื่อการให้ผลผลิตในทำนองเดียวกันกับการขาย CBA แต่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการขายพืชเพื่อการให้ผลผลิตนั้น มิใช่เป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหลักตาม วัตถุประสงค์ของการได้มาซึ่งพืชดังกล่าวที่มีไว้เพื่อให้ผลผลิตทางการเกษตร

สินทรัพย์ชีวภาพเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะเฉพาะตัวแตกต่างจากสินทรัพย์รายการอื่น ๆ ในงบแสดงฐานะการเงิน เพราะสามารถเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ (Biological

Transformation) ได้ การแปรรูปดังกล่าว หมายถึงกระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือ ปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งประกอบด้วย การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์

นอกจากสินทรัพย์ชีวภาพแล้ว ผลผลิตทางการเกษตรเป็นสินทรัพย์อีกประเภทหนึ่งที่ต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อเก็บเกี่ยวได้ภายใต้ TAS 41 โดยผลผลิตทางการเกษตร หมายถึง ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ เช่น นํ้านม เนื้อโคชำแหละ นํ้ายางสด ผลปาล์มสด ข้าวโพด ทั้งนี้ TAS 41 ได้นิยามการเก็บเกี่ยวให้ หมายถึงการแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ

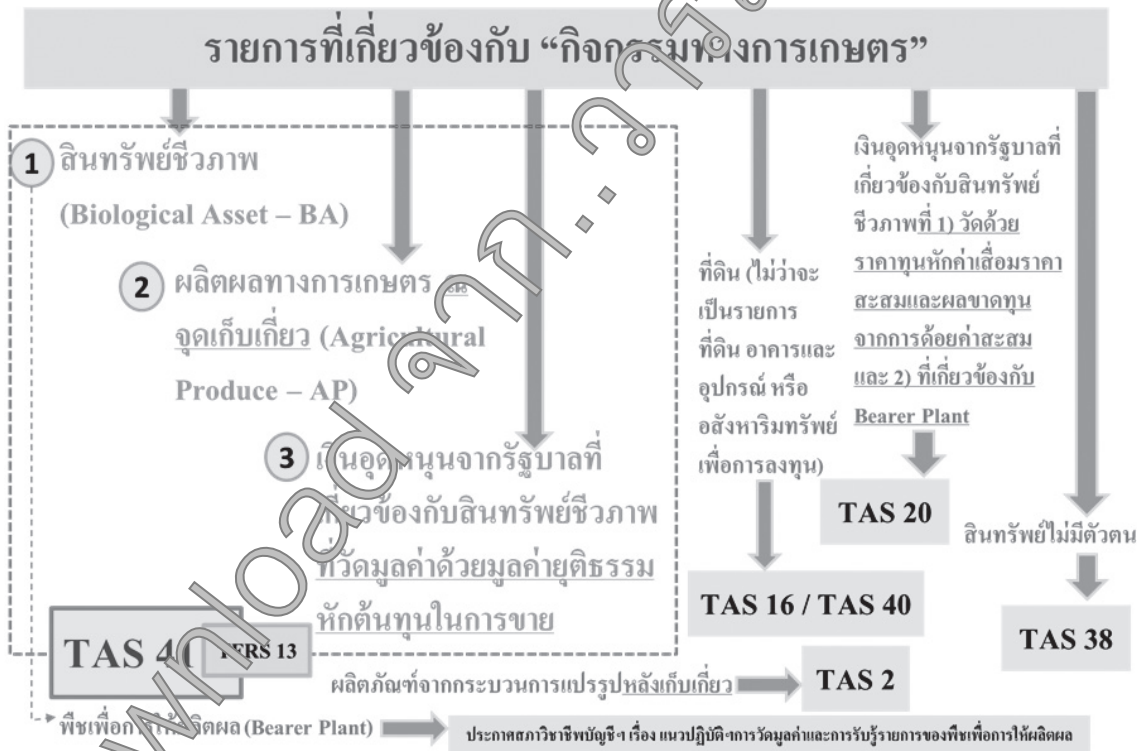
อนึ่ง ประเด็นสำคัญที่ใช้ในการพิจารณาการบังคับใช้ TAS 41 และแนวปฏิบัติ พืชเพื่อการให้ผลผลิต กับกิจการที่มีสินทรัพย์ชีวภาพหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับว่ากิจการนั้นมีการดำเนินกิจกรรมทางการเกษตรหรือไม่ TAS 41 ได้นิยาม

กิจกรรมทางการเกษตรให้หมายถึง การบริหารจัดการการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพและการเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขาย หรือเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ กล่าวคือ กิจกรรมต้องนำเอา TAS 41 และแนวปฏิบัติพืชเพื่อการให้ผลผลิตมาปฏิบัติใช้หากกิจการมีสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเก็บเกี่ยวผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรหรือเพื่อขายในสภาพที่เป็นสินทรัพย์ชีวภาพ และมีการดำเนินกิจกรรมทางการเกษตร

ดังนั้น กรณีของกิจการสวนสัตว์ที่เลี้ยงสัตว์ที่มีชีวิตไว้แสดงเพื่อหารายได้จากการเก็บค่าเข้าชมนั้น ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฯ สำหรับเกษตรกรเพราะกิจกรรมในการดำเนินธุรกิจไม่เข้านิยามของกิจกรรมทางการเกษตรที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บเกี่ยวผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรจากสินทรัพย์ชีวภาพ หรือเพื่อขายในสภาพที่เป็นสินทรัพย์

ชีวภาพ กิจการสวนสัตว์ต้องรับรู้รายการสัตว์มีชีวิตตั้งแรกเป็นรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตาม TAS 16 ทำนองเดียวกัน กิจการที่ทำประมงในน่านน้ำเปิด ซึ่งไม่ได้รับการจัดการการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฯ สำหรับเกษตรกร เพราะกิจกรรมหลักของกิจการไม่เข้านิยามกิจกรรมทางการเกษตร และกิจการไม่มีสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเก็บเกี่ยวผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

ภาพที่ 2 แสดงให้เห็นว่า กิจการมีการดำเนินกิจกรรมทางการเกษตรตามนิยามแล้ว กิจการต้องนำ TAS 41 มาปฏิบัติใช้กับรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ รวมถึงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ยกเว้นในส่วนของพืชเพื่อการให้ผลผลิต ให้ถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติฯ



ภาพที่ 2 ขอบเขตของรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกี่ยวข้องกับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม และมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

พืชเพื่อการให้ผลผลิต ในส่วนของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่กำหนดใน TAS 41 นั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (TFRS 13)

นอกจากนี้ ภายหลังจากการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตร กิจกรรมต้องถือปฏิบัติกับ 1) ผลผลิตดังกล่าว และ 2) ผลผลิตจากกระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยวตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (TAS 2) สำหรับรายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรในส่วนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของฟาร์ม โรงเลี้ยงโคนม อุปกรณ์ในการรีดนม เป็นต้น ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (TAS 16) ส่วนรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิบัตร สัมปทาน เป็นต้น ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (TAS 38) และรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เช่น โรงเรียนให้เช่า ฟาร์มให้เช่า เป็นต้น ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (TAS 40)

สำหรับรายการเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับพืชเพื่อการให้ผลผลิตนั้น ให้กิจกรรมถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล (TAS 20)

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

TAS 41 กำหนดให้กิจกรรมต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อให้เกิดผลผลิตทางการเกษตร เมื่อเข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อ ดังนี้ 1) กิจกรรมสามารถควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งเป็นผลจาก

เหตุการณ์ในอดีต 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจกรรมจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ 3) มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

นอกจากนั้น TAS 41 ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Model) ในการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ กล่าวคือกำหนดให้กิจกรรมวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทั้งที่พร้อมให้ผลผลิต (Mature) และยังไม่พร้อมให้ผลผลิต (Immature) ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair Value Less Costs to Sell: FVLCTS) เมื่อรับรู้รายการเริ่มแรก และทุกสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ในส่วนของผลผลิตทางการเกษตรที่เกิดขึ้นเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการนั้น กิจกรรมต้องจัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว หลังจากเก็บเกี่ยวแล้วผลผลิตดังกล่าวจะถูกจัดรายการเป็นรายการสินค้าคงเหลือ ตาม TAS 2

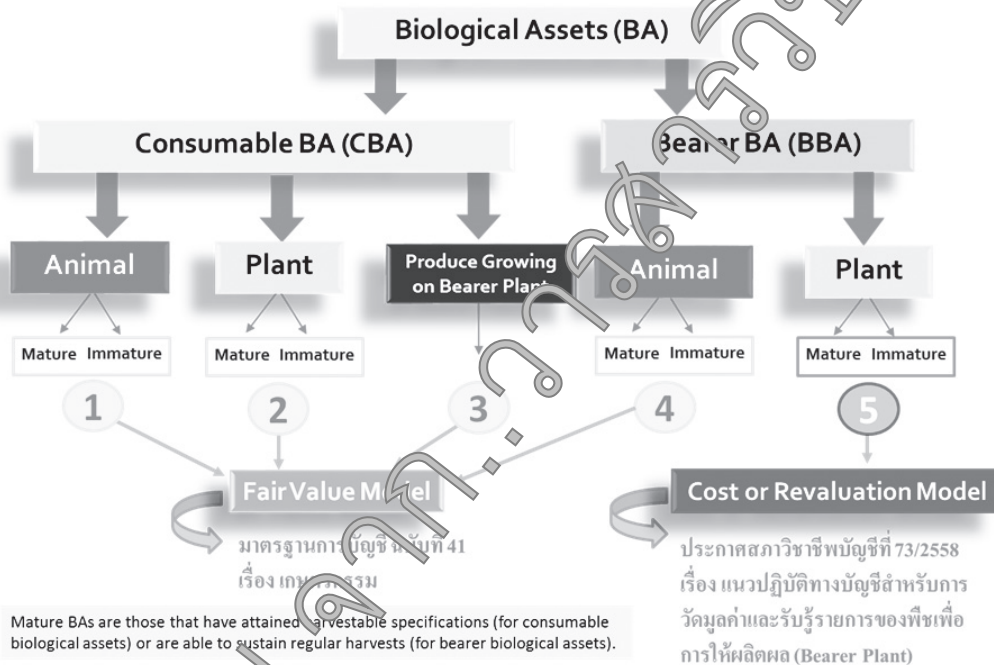
สำหรับในส่วนพืชเพื่อการให้ผลผลิตนั้น แนวปฏิบัติสำหรับพืชเพื่อการให้ผลผลิตกำหนดให้กิจกรรมต้องรับรู้และวัดมูลค่าของพืชเพื่อการให้ผลผลิตทั้งที่พร้อมให้ผลผลิต และที่ยังไม่พร้อมให้ผลผลิต ตามข้อกำหนดของ TAS 16 กล่าวคือสามารถเลือกวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเมื่อแรกได้ 2 วิธี ได้แก่ 1) วิธีราคาทุน (Cost Model) โดยแสดงด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และ 2) วิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) โดยแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ทั้งนี้เป็นเพราะพืชเพื่อการให้ผลผลิตเป็นพืชที่ปลูกเพื่อหวังได้รับผลผลิตทางการเกษตร และเมื่อสิ้นสุดวงจรชีวิตมักจะถูกขายเป็นเศษซาก เมื่อพืชดังกล่าวเจริญเติบโตมาถึงจุดที่พร้อมให้ผลผลิต การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพของต้นพืชไม่สำคัญในการก่อให้เกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการอีกต่อไป ส่วนสำคัญของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตกลับมาจากผลผลิตทางการเกษตรที่เจริญเติบโตบนต้นพืชนั้น (IASB,

2014a) พืชเพื่อการผลิตผลปลูกเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรเพื่อนำไปจำหน่ายและมีวิธีการดำเนินการจัดการพืชดังกล่าวในลักษณะคล้ายกับการดำเนินการผลิตจิ้งจกรที่จะจัดเป็นรายการประเภทเดียวกันกับ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (IASB, 2014a; MASB, 2010)²

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมดสรุปได้ดังภาพที่ 3

IASB (2014b) ได้อธิบายเหตุผลในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพว่า สินทรัพย์

ดังกล่าวสามารถเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพได้ เช่น เจริญเติบโต สามารถให้ผลผลิตขยายพันธุ์ และตาย ทำให้สินทรัพย์ชีวภาพมีลักษณะแตกต่างจากสินทรัพย์ดำเนินงานอื่น ๆ เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพที่เกิดขึ้นในช่วงชีวิตของสินทรัพย์นั้นมีส่วนสำคัญในการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวสามารถสะท้อนผลลัพธ์ของการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพได้ดี และยังมีความ



ภาพที่ 3 วิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

² IASB (2014a) รายงานว่าได้รับจดหมายแสดงความคิดเห็นจำนวนหนึ่งว่าควรถือปฏิบัติกับสัตว์เพื่อการผลิตผล (Bearer Animal) เช่นเดียวกับพืชเพื่อการผลิตผลเพราะมีลักษณะเหมือนกันกล่าวคือมีไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตผลทางการเกษตรเพื่อนำไปจำหน่าย อย่างไรก็ตาม IASB ชี้แจงว่าการแก้ไขเนื้อหา IAS 41 เฉพาะในส่วนของพืชเพื่อการผลิตผลเป็นการแก้ไขเนื้อหาในลักษณะวงจำกัดไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแก้ไขโดยครอบคลุมเนื้อหาของ IAS 41 ทั้งหมด อีกทั้ง IASB ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นข้างต้นของสินทรัพย์ชีวภาพที่นอกเหนือจากพืชดังกล่าวในจำนวนที่จำกัด นอกจากนั้น IASB ตั้งข้อสังเกตว่าพืชดังกล่าวแตกต่างจากสินทรัพย์ชีวภาพอื่นโดยส่วนใหญ่เพราะจะไม่มีการขายออกจากเป็นเศษซากและการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของพืชดังกล่าวไม่ได้มีอิทธิพลโดยตรงกับกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ

³ สอดคล้องกับ Accretion Concept กล่าวคือ รายได้จะถูกรับรู้ตามการเติบโตของสินทรัพย์ (Aryanto, 2011)

สัมพันธ์โดยตรงกับการเปลี่ยนแปลงในความคาดหวังของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ

วิธีมูลค่ายุติธรรมให้ข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ การเปรียบเทียบกันได้และความเข้าใจได้ ที่สะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ชีวภาพได้ดีกว่าวิธีราคาทุนเดิม (IASB, 2014b) กล่าวคือ สินทรัพย์ชีวภาพจำนวนมากมีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง ซึ่งมีราคาตลาดที่สังเกตได้ การมีตลาดซื้อขายคล่องเพิ่มความน่าเชื่อถือของมูลค่าตลาดที่เป็นตัวชี้วัดมูลค่ายุติธรรม อีกทั้งในบางกรณีราคาทุนของสินทรัพย์ชีวภาพมีความน่าเชื่อถือน้อยกว่ามูลค่ายุติธรรม เนื่องจากการจัดสรรที่ซับซ้อนและคลุมเครือของต้นทุนร่วม (Joint Costs) ให้กับสินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นผลิตภัณฑ์ร่วม (Joint Products) ที่มีผลลัพธ์ของการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพที่แตกต่างกัน นอกจากนั้น หากใช้ราคาทุนในการวัดสินทรัพย์ชีวภาพที่มีลักษณะเหมือนกันแต่ได้มาด้วยวิธีต่างกัน เช่น ได้มาจากการซื้อกับได้มาจากการเลี้ยงดูโดยกิจการเอง สินทรัพย์เหล่านั้นจะมีมูลค่าต่างกันทั้ง ๆ ที่เป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่มีลักษณะเหมือนกันที่ถูกคาดหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เหมือนกัน การใช้มูลค่ายุติธรรมจะช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยทำให้สินทรัพย์สะท้อนราคาที่สามารถเปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้

อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมที่ใช้วัดสินทรัพย์ชีวภาพจะมีความน่าเชื่อถือน้อยลงหากสินทรัพย์นั้นไม่มีตลาดซื้อขายคล่อง ทำให้กิจการต้องขาดดุลยพินิจในการสร้างข้อสมมติในการประมาณการทางได้ หรือกระแสเงินสด และอัตราคิดลดเพื่อใช้คำนวณมูลค่าปัจจุบัน ซึ่งมูลค่าดังกล่าวอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับมูลค่ายุติธรรม (Penman, 2007; Kazakdis et al., 2010; IASB, 2014b; Scott et al., 2016) ในกรณีที่ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ การวัดมูลค่ายุติธรรมก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงมากกับกิจการ โดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนา (Elad, 2004; Feleagă et al., 2012) นอกจากนั้นความน่าเชื่อถือของ

มูลค่ายุติธรรมจะลดลงหากราคาตลาดของตลาดซื้อขายคล่องมีความผันผวนสูงและเป็นไปตามวัฏจักร (IASB, 2014b)

สันสกฤต วิจิตรเลขการ (2558) เสนอข้อพิจารณาเกี่ยวกับความมีประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลที่ได้จากมูลค่ายุติธรรมว่านอกจากจะขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือได้ของมูลค่ายุติธรรมแล้วยังขึ้นอยู่กับประเด็นต่อไปนี้ ได้แก่ 1) ประเภทของสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น ประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลที่ได้จากสินทรัพย์ที่พร้อมให้ผลผลิตย่อมมากกว่าสินทรัพย์ที่ไม่พร้อมให้ผลผลิต และประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลที่ได้จากสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคย่อมมากกว่าสินทรัพย์เพื่อการให้ผลผลิต เพราะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหลักของสินทรัพย์เพื่อการให้ผลผลิตอยู่ที่ผลิตผลจากสินทรัพย์มากกว่าตัวสินทรัพย์ 2) ระยะเวลาของการเลี้ยงดู กล่าวคือ ประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลของสินทรัพย์ที่มีระยะเวลาเลี้ยงดูสั้นจะน้อยกว่า เพราะประโยชน์ไม่คุ้มต้นทุนในการรายงานการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพในช่วงเวลาสั้น ๆ และ 3) รูปแบบหรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น ในการดำเนินธุรกิจ เช่น ประโยชน์ในการตัดสินใจของข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพที่เก็บเกี่ยว และนำไปแปรรูปต่อเป็นวัตถุดิบเพื่อใช้ในการผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปในขั้นตอนต่อไปของกิจการจะน้อยกว่าที่เก็บเกี่ยวและนำไปเพื่อขายในสภาพนั้นทันที

TAS 41 อธิบายว่าในบางกรณี ราคาทุนอาจใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมได้โดยเฉพาะในกรณีที่การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับตั้งแต่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก เช่น กรณีการลงต้นกล้ายางที่ปลูกเพื่อขายก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเพียงเล็กน้อย หรือ ในกรณีการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพนั้นคาดว่าจะไม่มีผลกระทบต่อราคาอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่น ป่าสนที่ต้องใช้เวลาเพาะปลูกนานนับสิบปี นอกจากนั้น TAS 41 ได้กำหนดว่าการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพอยู่บนข้อสันนิษฐานที่ว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม เฉพาะในกรณีที่กิจการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก ซึ่งในขณะนั้นไม่มี

ราคาเสนอซื้อขายรองรับและกิจการไม่สามารถวัดมูลค่า
ยุติธรรมด้วยทางเลือกอื่นได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้อง
วัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและ
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และในทันทีที่สามารถ
วัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการ
ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย จาก
ข้อกำหนดดังกล่าวสามารถสังเกตได้ว่า การใช้วิธีมูลค่า
ยุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ใน TAS 41 นั้นตั้งอยู่บน
ข้อสันนิษฐานที่สำคัญคือความสามารถในการที่จะวัดมูลค่า
ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และจะสามารถโต้แย้งเพื่อใช้วิธี
ราคาทุน เฉพาะกรณีรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกเพียงกรณีเดียว
เท่านั้น รวมถึงกิจการต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าไม่สามารถวัดมูลค่า
ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม TAS 41 กำหนดให้วัดมูลค่า
รายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ณ จุด
เก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair
Value Less Costs to Sell: FVLCTS) โดยอาจวัดเป็น
กลุ่มตามคุณลักษณะที่มีนัยสำคัญของสินทรัพย์ข้างต้น เช่น
แบ่งตามอายุหรือตามคุณภาพ ทั้งนี้คุณลักษณะที่ใช้ต้อง
สอดคล้องกับคุณลักษณะที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนด
ราคา สินทรัพย์ชีวภาพโดยทั่วไปมักมีลักษณะทางกายภาพ
อยู่ติดกับที่ดิน กิจการอาจไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมเฉพาะ

สินทรัพย์ชีวภาพนั้นได้ ดังนั้น กิจการอาจใช้วิธี Residual
Method ในการหามูลค่ายุติธรรม กล่าวคือ กิจการใช้มูลค่า
ของสินทรัพย์ที่รวมกัน (Bundle of Assets) นั้นเพื่อกำหนด
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น บัญชีมูลค่ายุติธรรม
ของที่ดินเปล่าและส่วนปรับปรุงที่ดินมาหักออกจากมูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่รวมกันนั้นเพื่หามูลค่ายุติธรรมของ
สินทรัพย์ชีวภาพ

อย่างไรก็ตาม TAS 41 ไม่ได้ให้อำนาจในการวัด
มูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างชัดเจนและไม่ได้
กล่าวถึงวิธีการหรือเทคนิคในการประเมินมูลค่ายุติธรรม
ประเภทต่าง ๆ รวมถึงข้อมูลที่ใช้วัดมูลค่ายุติธรรมแต่อย่าง
ใดเพียงแต่ TAS 41 ให้กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนด
ไว้ใน TFRS 13 ว่าป็นราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์
หรือจะจ่ายเพื่อโอนสินทรัพย์ในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ
ระหว่างผู้เกี่ยวข้อง ณ วันที่วัดมูลค่า⁴ ดังนั้น เมื่อปฏิบัติ
ตามข้อกำหนดของ TAS 41 ในส่วนของการวัดมูลค่ายุติธรรม
กิจการต้องศึกษา TFRS 13 เพิ่มเติมและปฏิบัติตามให้
ถูกต้อง

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า TAS 41 จะวัดมูลค่ารายการ
สินทรัพย์โดยใช้ “มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย”
แทนที่จะใช้เพียง “มูลค่ายุติธรรม” เพราะต้องการให้กิจการ
รับรู้ต้นทุนในการขายเร็วขึ้น ทำให้กิจการไม่สามารถที่จะ

⁴ TFRS 13 เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ให้ข้อปฏิบัติเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบงบการเงินตามที่
กำหนดให้วัดด้วยมูลค่าดังกล่าวในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ เช่น TAS 16 TAS 38 TAS 40 และ TAS 41 เป็นต้น
TFRS 13 กำหนดว่าในการวัดมูลค่ายุติธรรมให้คำนึงถึง เทคนิคการประเมินมูลค่า (Valuation Techniques) และข้อมูลที่ใช้ใน
เทคนิคการประเมินมูลค่า (Input to Valuation Techniques) โดยมีหลักการว่ากิจการต้องใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสม
ในสถานการณ์นั้นและมีข้อมูลที่เกี่ยวข้อง โดยมุ่งใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมให้มากที่สุดและใช้ข้อมูล
ที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้เพียงพอ เทคนิคการประเมินมูลค่าที่ระบุไว้ มี 3 เทคนิค ได้แก่ วิธีราคาตลาด (Market Approach) วิธีรายได้
(Income Approach) และวิธีราคาทุน (Cost Approach) ส่วนข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า มี 3 ระดับได้แก่ ข้อมูล
ระดับ 1 ข้อมูลระดับ 2 และ ข้อมูลระดับ 3 โดยกิจการต้องให้ความสำคัญกับการใช้ข้อมูลระดับที่ 1 ให้มากที่สุดเพราะเป็นราคาเสนอ
ซื้อขายที่สามารถใช้ทันทีโดยไม่ต้องปรับปรุงใด ๆ และใช้ข้อมูลระดับที่ 3 น้อยที่สุดเพราะเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ ดังนั้น
หากสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลผลิตทางการเกษตรไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องรองรับ กิจการจึงไม่สามารถสรุปได้ทันทีว่าไม่สามารถ
วัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการยังคงต้องพิจารณาใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าอื่นที่เหมาะสมต่อไป เช่น วิธีรายได้ และวิธี
ราคาทุน พร้อมใช้ข้อมูลในการประเมินให้เหมาะสมในระดับที่ 2 และ 3 ตามลำดับในการหามูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุไว้ใน TFRS 13

เลื่อนการรับรู้ค่าใช้จ่ายไปในอนาคต (IASB, 2014b) TAS 41 ให้นิยามของ ต้นทุนในการขายให้หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้ เช่น ค่าธรรมเนียมตลาด ค่านายหน้าในการขาย ค่าภาษีของ ตลาดซื้อขาย เป็นต้น ข้อสังเกตที่สำคัญ คือ ต้นทุนในการขายเป็นต้นทุนที่ไม่รวมถึงค่าขนส่ง และเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไม่ใช่พิจารณาจาก ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นในการขายสินทรัพย์

สำหรับรายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลัง (Subsequent Agricultural Activity Related Expenditure) เช่น ค่าอาหารสัตว์ ค่าเวชภัณฑ์ ค่าธรรมเนียมสัตวแพทย์ ค่าปุ๋ย ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว ค่าเชื้อเพลิง ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการเพาะกล้า ค่าใช้จ่ายในการปรุบศัตรูพืช เป็นต้น TAS 41 ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับรายจ่ายดังกล่าวว่าจะให้บันทึกเป็น “ค่าใช้จ่าย” หรือ “สินทรัพย์” บางกิจการนิยมที่จะบันทึก รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดูแลสินทรัพย์ชีวภาพที่ยังไม่พร้อม ให้ผลผลิตเป็นสินทรัพย์ ในขณะที่บางกิจการจะบันทึก รายจ่ายดังกล่าวเป็นต้นทุนการผลิต ผู้บริหารของกิจการ ควรใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่ารายการใดควรบันทึกเป็น “ค่าใช้จ่าย” และรายการใดควรบันทึกเป็น “สินทรัพย์”

รวมถึงกิจการควรเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายจ่าย ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม IASB (2014b) กล่าวว่ากิจการควรได้ วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับรายจ่ายข้างต้นให้ชัดเจนไม่ใช่ประเด็น ปัญหาสำหรับการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างที่ 1 แสดงให้เห็นว่าไม่ว่ากิจการจะใช้นโยบายใดในการบันทึกรายจ่าย ดังกล่าว ผลกระทบต่อกำไรสุทธิของกิจการจะเท่ากันดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

สมมติให้กิจการแห่งหนึ่งมีสินทรัพย์ชีวภาพยกมา ต้นงวดเท่ากับ 10,000 บาท ระหว่างงวดมีค่าใช้จ่ายในการดูแล บริหารจัดการสินทรัพย์ดังกล่าวเท่ากับ 2,000 บาท และกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว ณ ปลายงวดได้เท่ากับ 15,000 บาท รายการบันทึกบัญชีสำหรับงวดและผลกระทบต่อกำไรสุทธิของแต่ละนโยบายการบัญชีแสดงในตารางที่ 1

เมื่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดใน TAS 41 ผลกำไรและขาดทุนสำหรับงวดที่สำคัญที่รับรู้และนำเสนอในส่วนของกำไรขาดทุนสำหรับปีสามารถวิเคราะห์ได้เป็นแต่ละประเภทดังนี้ 1) ผลขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (FVLCTS) เนื่องจากได้นำต้นทุนในการขายมาหักเพื่อคำนวณหามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์

ตารางที่ 1 รายการบันทึกบัญชีสำหรับงวดและผลกระทบต่อกำไรสุทธิของแต่ละนโยบายการบัญชี

บันทึกการจ่ายเป็นสินทรัพย์ (Capitalized)		บันทึกการจ่ายเป็นค่าใช้จ่าย (Expensed)	
Dr. สินทรัพย์ชีวภาพ	2,000	Dr. ต้นทุนการผลิต	2,000
Cr. เงินสด	2,000	Cr. เงินสด	2,000
Dr. สินทรัพย์ชีวภาพ	3,000	Dr. สินทรัพย์ชีวภาพ	5,000
Cr. กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ	3,000	Cr. กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ	5,000
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ	3,000	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ	5,000
ต้นทุนการผลิต	(0)	ต้นทุนการผลิต	(2,000)
ผลกระทบต่อกำไรสุทธิ	3,000	ผลกระทบต่อกำไรสุทธิ	3,000

ชีวภาพ 2) ผลกำไรที่เกิดจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรกด้วย FVLCTS เช่น เมื่อลูกสุกรเกิดใหม่ เมื่อต้นปาล์มออกผลปาล์มสด เป็นต้น 3) ผลกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงใน FVLCTS เนื่องจากราคาและ/หรือสภาพภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ 4) ผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายพืชหรือสัตว์เพื่อการอุปโภคบริโภค 5) ผลกำไรหรือขาดทุนขั้นต้นที่เกิดขึ้นจากการรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วย FVLCTS ในกรณีเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค ซึ่งผลกำไรหรือขาดทุนขั้นต้นนั้นเกิดขึ้นจากความแตกต่างระหว่าง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ณ เวลาที่เก็บเกี่ยวด้วย FVLCTS

ของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวได้ เช่น ผลกำไรหรือขาดทุนขั้นต้นจากการฆ่าและเนื้อโคเกิดจากความแตกต่างของมูลค่าตามบัญชีของโคเนื้อที่ถูกฆ่าและกับ FVLCTS ของเนื้อโคที่ฆ่าและได้ และ 6) ผลกำไรที่เกิดจากการรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วย FVLCTS ในกรณีเก็บเกี่ยวจากสัตว์เพื่อการรับรู้ผลิตผลโดยคำนวณจาก FVLCTS ของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวได้ เช่น น้ำมันที่รีดได้ ปริมาณของรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่สำคัญดังกล่าวข้างต้นสำหรับงวดที่เกิดจากรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวตาม TAS 41 สรุปได้ดังภาพที่ 4



ภาพที่ 4 ประเภทของรายการผลกำไรหรือขาดทุนที่สำคัญสำหรับงวดที่เกิดจากรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

ประเด็นที่น่าสนใจ คือ แม้ว่าผลกำไรหรือขาดทุนทั้ง 6 ประเภทโดยส่วนใหญ่เกิดจากกิจกรรมหลักในการดำเนินธุรกิจของกิจการการเกษตร แต่มีเพียงผลกำไรหรือขาดทุนประเภทที่ 1) และ 4) ที่เป็นรายการที่มีความเป็นเงินสดสูง กล่าวคือ มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดของกิจการโดยตรง นอกจากนั้น ยังมีประเด็นโต้แย้งสำหรับการรับรู้กำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Gains and Losses) จากสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ ประเด็นของ Elad (2004), Aryanto (2011), Feleagā et al. (2012) และ Herbohn and Herbohn (2006) ซึ่งอธิบายว่าการรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นผลกำไรขาดทุนสำหรับงวดจะเพิ่มความผันผวนของกำไรที่รายงาน กำไรที่มีความผันผวนสูงจะมีคุณภาพต่ำ (ณัฐชานนท์ โกมุตพิพัฒน์, 2557) นอกจากนั้น Leter and Roman (2007) เห็นว่ากำไรที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมเป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงและกิจการอาจใช้เป็นเครื่องมือ

ในการประกาศจ่ายเงินปันผล และกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงที่รับรู้ในงบการเงินนั้นสะท้อนให้เห็นว่ากิจการไม่ได้ใช้กรรมวิธีระมัดระวังรอบคอบในการรายงานทางการเงิน (Elad, 2004)

ทั้งนี้เพื่อให้กิจการสามารถเข้าใจวิธีปฏิบัติทางบัญชีตาม TAS 41 มากขึ้น ตัวอย่างที่ 2 แสดงการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวและผลกำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นของกิจการแห่งหนึ่ง พร้อมคำอธิบายและการคำนวณประกอบ

ตัวอย่างที่ 2

1 ต.ค. 2551 บริษัทกรกฤต จำกัด (มหาชน) ซื้อโคเนื้อ 100 ตัว จากตลาดซื้อขายหลักเป็นเงิน 2,000,000 บาท โดยต้นทุนในการขนส่งมายังฟาร์มของกิจการเท่ากับ 20,000 บาท หากกิจการต้องการจะขายโคเนื้อ กิจการตั้งขายโคขนส่งในจำนวนเดียวกันไปยังตลาดซื้อขายหลัก และตั้งจ่ายค่านายหน้า 3% ของราคาขาย

$$\begin{aligned}
 \text{จากข้อมูลข้างต้น มูลค่ายุติธรรม (FV)}^5 &= \text{ราคาขายในตลาดหลัก} - \text{ต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้น} \\
 &= 2,000,000 - 20,000 \\
 &= 1,980,000 \text{ บาท} \\
 \text{ต้นทุนในการขาย (CTS)} &= 3\% \times 2,000,000 \\
 &= 60,000 \text{ บาท} \\
 \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (FVLCTS)} &= \text{FV} - \text{CTS} \\
 &= 1,980,000 - 60,000 \\
 &= 1,920,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

⁵ ในการใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น TFRS 13 ได้กำหนดว่ากิจการต้องไม่ปรับปรุงราคาตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ด้วยต้นทุนการทำรายการ (Transaction Cost) เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์แต่เป็นลักษณะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำรายการแต่ละรายการ ซึ่งจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับว่ากิจการทำรายการสินทรัพย์นั้นอย่างไร ดังนั้นต้นทุนการทำรายการต้องมีการบันทึกบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงต้นทุนในการขนส่ง (Transportation Cost) กิจการต้องมีการปรับปรุงราคาตลาดด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นในการขนส่งสินทรัพย์จากสถานที่อยู่ปัจจุบันของสินทรัพย์ไปยังตลาดนั้นหากสถานที่ถือเป็นลักษณะหนึ่งของสินทรัพย์

การบันทึกบัญชีสำหรับ 1 ต.ค. 25+1

เดบิต	เครดิต	
โคเนื้อ		1,920,000
ขาดทุนจากการรับรู้รายการโคเนื้อเมื่อเริ่มแรก		100,000
เครดิต	เงินสด	2,020,000

จะเห็นว่ามูลค่าของโคเนื้อที่ได้มาที่บันทึกบัญชีตาม TAS 41 ซึ่งกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย สะท้อนแนวคิดการใช้ Exit Price (1,920,000 บาท) ในการวัดมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดใน TFRS 13 ไม่ใช่ Entry Price (2,020,000 บาท) ที่ใช้ในการบันทึกบัญชีการได้มาของสินทรัพย์โดยทั่วไป เช่น รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ TAS 16 ได้สะท้อนแนวคิดการใช้ Entry Price ในการบันทึกมูลค่ารายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่ได้มา กล่าวคือ รายการสินทรัพย์ที่ได้มาให้บันทึกบัญชีด้วยมูลค่าของรายการจ่ายหรือต้นทุนทั้งหมดที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร ดังนั้นความแตกต่างระหว่างมูลค่าของ Exit Price และ Entry Price ที่เกิดขึ้นจากการบันทึกบัญชีข้างต้น

จึงทำให้เกิดการรับรู้ “ขาดทุนจากการรับรู้รายการโคเนื้อเมื่อเริ่มแรก” จำนวน 100,000 บาท ซึ่งผลให้กำไรจากการดำเนินงานของกิจการลดลงไปภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก (Day-One Loss Recognition)

ต่อมา ณ 31 ธ.ค. 25+1 ราคาขายของโคเนื้อที่ตลาดหลักของกิจการเป็น 2,300,000 บาท

ในวันดังกล่าวโคเนื้อ มี FV เท่ากับ 2,280,000 บาท $(2,300,000 - 20,000)$ CTS เท่ากับ 69,000 บาท $(3\% \times 2,300,000)$ และ FVLCTS เท่ากับ 2,211,000 บาท $(2,280,000 - 69,000)$ ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีล่าสุดของโคเนื้อเท่ากับ 1,920,000 บาท ดังนั้นกำไรจากการดำเนินงานของกิจการเพิ่มขึ้น 291,000 บาท $(2,211,000 - 1,920,000)$

การบันทึกบัญชีสำหรับ 31 ธ.ค. 25+1⁶

เดบิต	เครดิต		
โคเนื้อ		291,000	
เครดิต	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ		291,000

1 ก.พ. 25+2 กิจการขายโคเนื้อ 20 ตัว เป็นเงิน 480,000 บาท และจ่ายค่าใช้จ่ายในการขายทั้งสิ้น 14,500 บาท
มูลค่าตามบัญชีของโคเนื้อ 1 ตัว เท่ากับ 22,110 บาท $(2,211,000 / 100)$ ดังนั้น ต้นทุนขายของโคเนื้อ 20 ตัว

เท่ากับ 442,200 บาท $(22,110 \times 20)$ และจากการขายโคเนื้อข้างต้นส่งผลให้กำไรจากการดำเนินงานของกิจการเพิ่มขึ้น 23,300 บาท $(480,000 - 442,200 - 14,500)$

⁶ ตัวอย่างข้างต้นไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงธุรกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพให้ครบถ้วน เช่น รายการเกี่ยวกับกิจกรรมทางเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลัง (เช่น ค่าอาหารสัตว์ ค่าเวชภัณฑ์ ค่าธรรมเนียมสัตวแพทย์) ทั้งนี้เพื่อให้ตัวอย่างมุ่งเน้นการให้เห็นผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมจากการวัดมูลค่าอย่างชัดเจนและไม่ซับซ้อนเกินไป

การบันทึกบัญชีสำหรับ 1 ก.พ. 25+2

เดบิต	เงินสด	465,500	
	ค่าใช้จ่ายในการขาย	14,500	
	<u>เครดิต</u> รายได้จากการขาย		480,000
เดบิต	ต้นทุนขาย	442,200	
	<u>เครดิต</u> โคเนื้อ		442,200

1 มี.ค. 25+2 ราคาขายของโคเนื้อ 80 ตัวที่ตลาดหลัก เท่ากับ 1,960,000 บาท กิจการชำแหละโคเนื้อ 40 ตัว โดยมีค่าใช้จ่ายในการชำแหละทั้งสิ้น 80,000 บาท ราคาขายของเนื้อโคที่ชำแหละทั้งหมดที่ตลาดหลักของกิจการ เท่ากับ 1,200,000 บาท โดยหากกิจการนำเนื้อโคไปขาย จะมีค่าขนส่งทั้งสิ้น 15,000 บาทและค่าธรรมเนียมของตลาดเท่ากับ 20,000 บาท

เนื้อโคชำแหละมี FV เท่ากับ 1,185,000 บาท (1,200,000 – 15,000) และ FVLCTS ของเนื้อโคชำแหละ เท่ากับ 1,165,000 บาท (1,185,000 – 20,000) ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีของโคเนื้อที่ถูกชำแหละ 1 ตัว เท่ากับ

22,110 บาท (2,211,000 / 100) ดังนั้น ต้นทุนของโคเนื้อที่ถูกชำแหละ 40 ตัว เท่ากับ 884,400 บาท (22,110 × 40) การชำแหละโคเนื้อข้างขึ้น (การเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร) จะก่อให้เกิดการดำเนินงานของกิจการเพิ่มขึ้นทั้งสิ้น 200,600 บาท (1,165,000 – 884,400 – 80,000) ทั้งนี้ กิจการสามารถคำนวณกำไรขั้นต้นจากการชำแหละเนื้อโคจากผลต่างระหว่าง “กำไรจากการเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (ชำแหละโคเนื้อ)” กับ “ต้นทุนของโคเนื้อที่ถูกชำแหละ” ซึ่งเท่ากับ 280,600 บาท (1,165,000 – 884,400)

การบันทึกบัญชีสำหรับ 1 มี.ค. 25+2

เดบิต	เนื้อโคชำแหละ (สินค้าคงเหลือ)	1,165,000	
	<u>เครดิต</u> โคเนื้อ		884,400
	กำไรขั้นต้นจากการชำแหละโคเนื้อ		280,600
เดบิต	ค่าใช้จ่ายในการชำแหละโคเนื้อ	80,000	
	<u>เครดิต</u> เงินสด		80,000

หลังจากรายการเนื้อโคชำแหละซึ่งเป็น “ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว” รับรู้ในงบการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายแล้ว รายการดังกล่าวจะถูก

จัดประเภทใหม่ทันทีเป็นรายการ “สินค้าคงเหลือ” และให้ถือปฏิบัติตาม TAS 2

31 มี.ค. 25+2 ซึ่งเป็นวันสิ้นรอบไตรมาสที่ 1 ราคาขายของโคเนื้อที่เหลืออีก 40 ตัวที่ตลาดหลักเท่ากับ 1,040,000 บาท โดยประมาณต้นทุนในการขนส่งมายังตลาดหลักเท่ากับ 8,000 บาท และค่านายหน้า 3% ของราคาขาย ในวันดังกล่าวโคเนื้อที่เหลือทั้งหมดมี FV เท่ากับ 1,032,000 บาท (1,040,000 – 8,000) CTS เท่ากับ

31,200 บาท ($3\% \times 1,040,000$) และ FVLCTS เท่ากับ 1,000,800 บาท (1,032,000 – 31,200) ในขณะที่มูลค่าตามบัญชีล่าสุดของโคเนื้อเท่ากับ 884,400 บาท ($22,110 \times 40$) ดังนั้น จึงส่งผลให้กำไรจากการดำเนินงานของกิจการเพิ่มขึ้น 116,400 บาท (1,000,800 – 884,400)

การบันทึกบัญชีสำหรับ 31 มี.ค. 25+2

เดบิต โคเนื้อ

116,400

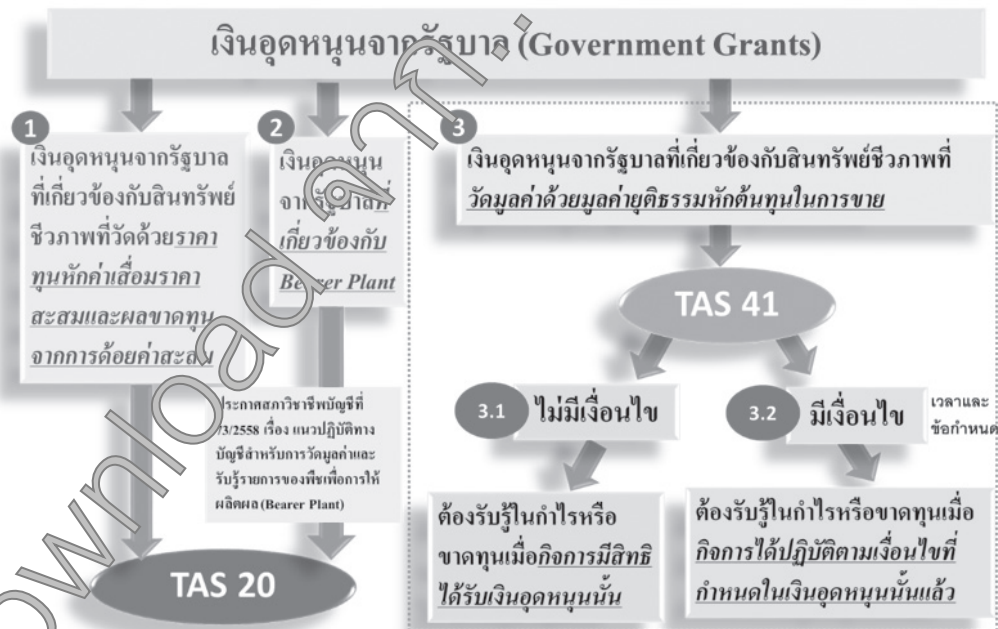
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมฯ

116,400

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

ภาพที่ 5 สรุปวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพ หากกิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย และเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข TAS 41 กำหนดให้รับรู้เงินอุดหนุน

ดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น ในทางตรงกันข้าม หากเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นแบบมีเงื่อนไข ซึ่งรัฐบาลมีข้อกำหนดในการให้ทำหรือห้ามมิให้ทำกิจกรรมทางการเกษตรบางอย่าง TAS 41 กำหนดให้รับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ระบุในเงินอุดหนุนนั้นแล้ว



ภาพที่ 5 วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์ชีวภาพ

สำหรับในส่วนของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่ได้ระบุวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไว้ใน TAS 41 ซึ่งได้แก่ 1) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และ 2) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของ TAS 20 ซึ่งมีความยืดหยุ่นกว่าข้อกำหนดตาม TAS 41 ที่ใช้แนวคิดการวัดมูลค่ายุติธรรม กล่าวคือ TAS 20 อนุญาตให้กิจการสามารถเลือกแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ ได้ 2 วิธี ได้แก่ 1) รับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนตามเงื่อนไขที่กำหนด (ถ้ามี) หรือตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผล ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และ 2) นำเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นส่วนหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นกิจการจะรับรู้เงินอุดหนุนในกำไรหรือขาดทุนตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ในรูปของค่าเสื่อมราคาที่สูงลง

การเปิดเผยข้อมูล

TAS 41 กำหนดแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลไว้ 3 ส่วน ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลในภาพรวม การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ประเด็นที่น่าสนใจในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีดังนี้

1) TAS 41 เป็นมาตรฐานที่เน้นการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกหรือภายหลัง ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยยอดรวมของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลารายงานงวดปัจจุบัน ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ชีวภาพ การรับรู้เมื่อเริ่มแรกผลผลิตทางการเกษตร รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ

2) TAS 41 เห็นความสำคัญของการให้ข้อมูลที่มิใช่ประโยชน์ต่อการประเมินจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งข้อมูลดังกล่าวแฝงอยู่ในลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพที่มีรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ดังนั้น จึงสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพที่มีลักษณะแตกต่างกัน เช่น การแยกแสดงสินทรัพย์ชีวภาพเป็นประเภทของการอุปโภคบริโภค (Consumable BA) และเพื่อให้เกิดผลผลิต (Bearer BA) หรือเป็นประเภทที่พร้อมให้ผลผลิต (Mature BA) และที่ยังไม่พร้อมให้ผลผลิต (Immature BA) ตามความเหมาะสม

3) TAS 41 ยังเน้นการให้ข้อมูลความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมการเกษตร เช่น ความเสี่ยงทางการเงิน ความเสี่ยงของราคาสินค้าโภคภัณฑ์ ภัยพิบัติตามธรรมชาติ เป็นต้น และให้เปิดเผยข้อมูลกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงดังกล่าว

4) TAS 41 กำหนดให้กิจการแสดงรายการกระทบยอดการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดกับปลายงวดของงวดปัจจุบัน เพื่อหาสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ รายการกระทบยอดต้องรวมถึง ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการซื้อ ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการตั้งต้นทุนการกักเก็บเป็นสินทรัพย์ ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการรวมธุรกิจ ยอดลดลงเนื่องจากการขายและจากสินทรัพย์ชีวภาพที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย (หรืออยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอการจำหน่าย ซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ยอดลดลงเนื่องจากการเก็บเกี่ยว ยอดลดลงจากการตาย ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ ซึ่งเกิดจากการแปลงค่าทางการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินที่ต่างไป และการแปลงค่าการดำเนินงานในต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน และรายการเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของ

สินทรัพย์ชีวภาพสามารถเปลี่ยนแปลง เนื่องจาก “การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ (Physical Changes)” และ/หรือ “การเปลี่ยนแปลงทางด้านราคา (Prices Changes)” TAS 41 สนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและด้านราคาแยกจากกัน โดยแยกตามกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพหรือแยกตามเงื่อนไขอื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับวงจรการผลิตที่ใช้ระยะเวลานานกว่าหนึ่งปี เพราะข้อมูลดังกล่าวจะเป็นประโยชน์กับการประเมินผลการดำเนินงานของงวดปัจจุบันและการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคต ตัวอย่างที่ 3 แสดงการคำนวณและเปิดเผย

ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและด้านราคา

ตัวอย่างที่ 3

ณ วันที่ 1 ม.ค. 25+1 กิจการที่มีสวนได้เลือกธารณะแห่งหนึ่งมีโคเนื้ออายุ 1 ปี จำนวน 10 ตัว ต่อมาในวันที่ 1 ก.ค. 25+1 กิจการซื้อโคเนื้ออายุ 1.5 ปี 1 ตัว และได้ลูกโคเนื้อเกิดใหม่ 1 ตัว มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของโค 1 ตัวแต่ละช่วงอายุในแต่ละจุดเวลา สรุปได้ดังนี้

1 ม.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 1 ปี	20,000 บาท	1 ก.ค. 25+1	โคเนื้อเกิดใหม่	13,000 บาท
1 ก.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 1.5 ปี	25,000 บาท	31 ธ.ค. 25+1	โคเนื้อเกิดใหม่	16,000 บาท
31 ธ.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 0.5 ปี	18,000 บาท	31 ธ.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 1 ปี	23,000 บาท
31 ธ.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 1.5 ปี	27,000 บาท	31 ธ.ค. 25+1	โคเนื้ออายุ 2 ปี	30,000 บาท

สมมติให้ในระหว่างงวดไม่มีการขายหรือจำหน่ายโคเนื้อ การวิเคราะห์ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยแบ่งประเภท

เป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ (Physical Changes) และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคา (Prices Changes) แสดงได้ดังนี้

	หน่วย: บาท
ณ 1 ม.ค. 25+1 มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โคเนื้อ 10 ตัว (10 × 20,000)	200,000
ซื้อโคเนื้อ 1 ตัว ณ 1 ก.ค. 25+1 (1 × 25,000)	25,000
ลูกโคเนื้อเกิดใหม่ 1 ตัว ณ 1 ก.ค. 25+1 (1 × 13,000)	13,000
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคา	
10 × (23,000 – 20,000)	30,000
1 × (27,000 – 25,000)	2,000
1 × (16,000 – 13,000)	3,000
	35,000
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ	
1 × (30,000 – 23,000)	70,000
1 × (30,000 – 27,000)	3,000
1 × (18,000 – 16,000)	2,000
	75,000

ณ 31 ธ.ค. 25+1 มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โคนือ 12 ตัว

$11 \times 30,000$

330,000

$1 \times 18,000$

18,000

348,000

5) หากกิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วย “ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม” ณ วันสิ้นงวด เนื่องจากในบางสถานการณ์ กิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ TAS 41 กำหนดให้เปิดเผยลักษณะ (Description) ของสินทรัพย์ชีวภาพ คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (ซึ่งได้รวมผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมไว้แล้ว) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และที่สำคัญคือ หากเป็นไปได้ ให้กิจการเปิดเผยช่วงของมูลค่าโดยประมาณ ซึ่งมูลค่ายุติธรรมมีความเป็นไปได้สูงที่จะอยู่ในช่วงนั้น จึงเห็นได้ว่า TAS 41 ให้ความสำคัญกับคำอธิบายของผู้บริหารกิจการถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการประมาณการช่วงของข้อมูลมูลค่ายุติธรรม ซึ่งเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจแม้ว่าอาจมีประเด็นเรื่องความไม่แน่นอนในการประมาณการ ผู้บริหารจึงไม่ควรหลีกเลี่ยงหรือละเลยการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว หากมีความรู้เหตุผลที่เหมาะสมและควรใช้ดุลยพินิจในการประมาณการข้อมูลเพื่อเปิดเผยอย่างมีจิตสำนึกและรอบคอบ⁷

หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ (ซึ่งเคยวัดด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือในระหว่างงวด

ปัจจุบัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพนั้น คำอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ และผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

บันทึกปฏิบัติ และการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องนำ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พืชเพื่อการให้ผลผลิตมาปฏิบัติตามกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ TAS 41 มิได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงแต่ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) เมื่อกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กล่าวคือ ให้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินของกิจการในงวดก่อน (Retrospective Application) TAS 8 กำหนดให้ “กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบโดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด”⁸

⁷ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้ให้หลักการใช้ดุลยพินิจในการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงแหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ

⁸ TAS 8 ย่อหน้า 22

อย่างไรก็ตาม เพื่อช่วยให้กิจการสามารถนำ TAS 41 มาถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพและบรรเทาปัญหาที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการที่เกี่ยวข้อง สภาวิชาชีพบัญชี ได้ให้ทางเลือกเมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2559 กล่าวคือ กิจการอาจเลือกรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพหักต้นทุนในการขายจากการเริ่มใช้ TAS 41 โดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2559 (Modified Retrospective Application)⁹

ทิศทางในอนาคต

ในส่วนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (กิจการ PAEs) สภาวิชาชีพบัญชี มีการปรับปรุง TAS 41 โดยจัดทำเป็นมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง พ.ศ. 2559) เรื่อง เกษตรกรรม (TAS 41R) และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป TAS 41R มีเนื้อหาเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงที่สิ้นสุดในวันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ. 2558 (IAS 41: Agriculture (Bound volume 2016

Consolidated without early application)) – IAS 41 (2016) ที่ได้มีการปรับปรุงข้อกำหนดในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับพืชเพื่อการให้ผลผลิตแล้ว กล่าวคือ มีการเพิ่มนิยามของ พืชเพื่อการให้ผลผลิต โดยให้ถือเป็นรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง พ.ศ. 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ผลผลิตที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อการให้ผลผลิตให้ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพตาม TAS 41R และเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพืชดังกล่าวให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง พ.ศ. 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

ข้อกำหนดที่ใหม่ใน TAS 41R มีเนื้อหาสอดคล้องกับแนวปฏิบัติ พืชเพื่อการให้ผลผลิตที่ใช้ในปัจจุบัน ดังนั้นการประกาศใช้ TAS 41R จึงส่งผลให้สภาวิชาชีพบัญชีต้องยกเลิกปฏิบัติ ดังกล่าวในปี พ.ศ. 2560 TAS 41R จึงไม่ส่งผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับเกษตรกรรมในปี พ.ศ. 2560

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (กิจการ NPAEs) สภาวิชาชีพบัญชีมีแผนที่จะนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) มาใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for

⁹ ผู้เขียนได้สำรวจการนำ TAS 41 และแนวปฏิบัติ พืชเพื่อการให้ผลผลิต (มาตรฐาน) มาปฏิบัติใช้ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 58 บริษัทในปี พ.ศ. 2559 โดยเก็บข้อมูลจากงบการเงินรวมของไตรมาสที่ 1 ปี พ.ศ. 2559 และพบว่ามี 14 บริษัทที่นำมาตรฐาน มาปฏิบัติใช้ โดย 2 บริษัทได้นำ TAS 41 มาปฏิบัติใช้ก่อนปี พ.ศ. 2559 ส่วนอีก 12 บริษัท ได้นำมาตรฐาน มาปฏิบัติใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2559 และพบว่า 9 บริษัทที่นำมาปฏิบัติใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2559 ทั้งหมดได้เลือกเฉพาะวิธีปรับกับกำไรสะสมต้นงวดปี พ.ศ. 2559 ตามที่สภาวิชาชีพบัญชี ระบุให้เป็นทางเลือกใน TAS 41 โดยพบว่า มีเพียงบริษัทเดียวที่เลือกรับรู้ผลกำไรสะสมต้นงวดปี พ.ศ. 2559 สำหรับ 3 บริษัทที่ไม่มีการปรับปรุงผลกระทบจากการนำมาตรฐาน มาใช้เป็นครั้งแรก จึงไม่ได้เปิดเผยว่าการนำมาตรฐาน มาปฏิบัติใช้ไม่ส่งผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ ในส่วนของ 11 บริษัทที่ไม่ได้นำมาตรฐาน มาปฏิบัติใช้พบว่า 3 บริษัทอยู่ในข่ายที่ควรนำมาตรฐาน มาปฏิบัติใช้ โดยมี 1 บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ส่วนอีก 2 บริษัทนั้นพบว่า 1 บริษัทระบุข้อความเพียง TAS 41 อาจส่งผลกระทบที่สำคัญต่อ กลุ่มบริษัท ส่วนอีกบริษัทไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างใดในงบการเงิน เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพประเภท “ผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิต” ซึ่งพืชดังกล่าวของกิจการยังไม่พร้อมให้ผลผลิต

NPAEs)¹⁰ โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป โดย TFRS for SMEs ได้พัฒนาและเรียบเรียงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมฉบับปี พ.ศ. 2015 (IFRS for SMEs (2015))

ในส่วนที่เกี่ยวข้องข้อกำหนดทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับเกษตรกรนั้นได้ระบุไว้ในบทที่ 34 เรื่อง กิจกรรมที่มีลักษณะเฉพาะ ของ TFRS for SMEs โดยมีสาระสำคัญเหมือนกันกับ TAS 41 กล่าวคือ กำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกและทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย และกำหนดให้รับรู้ผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย แต่ข้อกำหนดฯ ให้เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องน้อยเมื่อเทียบกับ TAS 41 อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดฯ ไม่ได้กำหนดนิยามและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของพืชเพื่อการให้ผลผลิตและผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิตไว้เป็นการเฉพาะ

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบข้อกำหนดทางบัญชีที่เกี่ยวกับเกษตรกร ในปี พ.ศ. 2560 ระหว่าง TAS 41 ของกิจการ PAEs และ TFRS for SMEs ของกิจการ NPAEs จะเห็นว่ากิจการ NPAEs ต้องวัดมูลค่าพืชเพื่อการให้ผลผลิตด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและปฏิบัติตามกับรายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และไม่ได้กำหนดให้กิจการ NPAEs วัดมูลค่าผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิตแต่อย่างใด ทั้งนี้เป็นเพราะมูลค่าของผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิตได้แฝงอยู่ในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของพืชเพื่อการให้ผลผลิต

อย่างไรก็ตาม TFRS for SMEs ตระหนักถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ จึงได้ให้ข้อยกเว้นในการใช้มูลค่ายุติธรรมวัดรายการดังกล่าว หากกิจการมีต้นทุนที่สูงเกินไปหรือใช้ความพยายามมากเกินไปในอัตราวัด (Undue Cost or Effort Exemption)¹¹ ดังนั้น หากกิจการมีความประสงค์จะใช้ข้อยกเว้นดังกล่าว กิจการต้องใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

¹⁰ ในปี พ.ศ. 2560 สภาวิชาชีพบัญชี ยังคงแบ่งกิจการเป็น 2 ประเภทเหมือนปัจจุบันสำหรับการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ได้แก่ กิจการ PAEs และกิจการ NPAEs โดยใช้นิยามของกิจการ PAEs และ NPAEs ในปัจจุบันและกำหนดให้กิจการ PAEs ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2559) ส่วนกิจการ NPAEs ต้องปฏิบัติตาม TFRS for SMEs แทน TFRS for PAEs อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การบังคับใช้ TFRS for SMEs สำหรับกิจการ NPAEs มีประสิทธิภาพและไม่ทำให้กิจการ NPAEs บางกลุ่มมีต้นทุนหรือใช้ความพยายามสูงเกินไปในการปฏิบัติตาม TFRS for SMEs สภาวิชาชีพบัญชี จึงได้แบ่งกิจการ NPAEs เป็น 2 ประเภท ได้แก่ กิจการ NPAEs ที่มีความซับซ้อน และกิจการ NPAEs ที่ไม่มีความซับซ้อน โดย NPAE ที่มีความซับซ้อนต้องปฏิบัติตาม TFRS for SMEs ทุกบทโดยที่บางบทจะได้รับการดัดแปลงการบังคับใช้ไปในอนาคตเพื่อให้กิจการได้เตรียมความพร้อม ส่วนกิจการ NPAEs ที่ไม่มีความซับซ้อนต้องปฏิบัติตาม TFRS for SMEs เฉพาะบางบทที่เกี่ยวข้องเท่านั้น และสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้กิจการ NPAEs ที่มีความซับซ้อน หมายถึง กิจการ NPAEs ที่เป็นสมาชิกของกลุ่มกิจการ โดยเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) NPAEs ที่เป็นบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมเจ้าของกิจการ PAEs หรือ 2) NPAEs ที่มีเงินลงทุนในกิจการ PAEs ในฐานะบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมเจ้าของกิจการ NPAEs หรือ 3) NPAEs ที่มีเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมเป็นเจ้าของกิจการ NPAEs หรือ NPAEs ที่เป็นบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมเจ้าของกิจการ NPAEs ส่วนกิจการ NPAEs ที่ไม่มีความซับซ้อน หมายถึง กิจการ NPAEs ที่ไม่ใช่ NPAEs ที่มีความซับซ้อน

¹¹ TFRS for SMEs กำหนดให้กิจการสามารถใช้ Undue Cost or Effort Exemption กับบางรายการที่ต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น เช่น สินทรัพย์ชีวภาพ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการรวมธุรกิจ ปันผลค้างจ่ายด้วยสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสด เป็นต้น

นั้นแทน กล่าวคือ ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม นอกจากนั้น ให้แสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยวิธีราคาทุนในงบแสดงฐานะการเงินแยกเป็นรายการอีกหนึ่งบรรทัดต่างหากจากรายการสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม และกิจการต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าเพราะเหตุใดการวัดรายการสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมจึงทำให้กิจการมีต้นทุนที่สูงเกินไปหรือใช้ความพยายามมากเกินไปรวมถึงเปิดเผยข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีราคาทุน ข้อสังเกตที่น่าสนใจประการหนึ่งก็คือ TFRS for SMEs ไม่อนุญาตให้ใช้ข้อยกเว้นข้างต้นกับการวัดมูลค่ารายการผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ดังนั้น กิจการ NPAEs ต้องเตรียมความพร้อมสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการดังกล่าวโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้

เนื่องจากในปัจจุบัน TFRS for NPAEs ไม่ได้มีบทเฉพาะที่กำหนดข้อปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเกษตรกรรม กิจการ NPAEs สามารถนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ใน TFRS for NPAEs สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกันมาประยุกต์ใช้เป็นลำดับแรก¹² ดังนั้น ในทางปฏิบัติกิจการ NPAEs จึงวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาทุนเช่นเดียวกับรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ไม่ได้รับรู้และวัดมูลค่ารายการผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว แต่รับรู้ ณ จุดที่เป็นรายการสินค้าคงเหลือด้วยต้นทุนทั้งหมดที่ให้ได้มาซึ่งสินค้าคงเหลือ

การปรับตัวของกิจการ NPAEs สำหรับการวัดรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุน เป็นการขยายตาม TFRS for SMEs (แม้ว่าจะมีการอนุญาตให้ใช้ Undue Cost or Effort Exemption) จึงเป็นสิ่งสำคัญและกิจการต้องเตรียมความพร้อมทั้งด้านทรัพยากร บุคลากร และระบบ

สารสนเทศของกิจการ รวมถึงการทำความเข้าใจกับผู้วิเทศสาขาวิชาชีพบัญชี ได้ตระหนักในประเด็นเหล่านี้จึงมีมติให้ผ่อนผันการบังคับใช้ข้อกำหนดเกี่ยวกับเกษตรกรรมใน TFRS for SMEs ไปอีก 2 ปี โดยให้เริ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้นในปี พ.ศ. 2562 สำหรับกิจการ NPAEs ที่มีความซับซ้อนและมีมติให้ยกเว้นการบังคับใช้ข้อกำหนดเรื่องเกษตรกรรมนั้นกับกิจการ NPAEs ที่มีความซับซ้อน โดยเหตุผลน่าจะเป็นเพราะประโยชน์ของการใช้ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินของกิจการดังกล่าวอาจไม่มากนัก หากการบังคับใช้ข้อกำหนดดังกล่าวจึงเป็นการเพิ่มภาระโดยไม่จำเป็นให้กับกิจการ NPAEs ที่ไม่มีความซับซ้อนในการจัดกิจการงานทางการเงิน

unสรุป

ตามพระราชบัญญัติฯ ได้ประกาศบังคับใช้ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พิชเพื่อการผลิตผล (มาตรฐานฯ) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไปนั้น บทความนี้ชี้วัตถุประสงค์เพื่ออภิปรายสาระสำคัญของ TAS 41 และแนวปฏิบัติฯ พิชเพื่อการผลิตผล วิเคราะห์ประเด็นที่น่าสนใจและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ดังกล่าวรวมถึงให้ตัวอย่างเพื่อเสริมความเข้าใจ

กิจการจึงต้องพิจารณาว่ากิจการอยู่ภายใต้ขอบเขตการบังคับใช้มาตรฐานฯ นี้หรือไม่ ซึ่งหากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฯ กิจการจะต้องจัดประเภทสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมให้ถูกต้องเพื่อจะได้นำวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมมาใช้ โดยกิจการต้อง 1) วัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพทุกประเภทยกเว้นพืชเพื่อการให้ผลิตผลเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกและทุกสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน และวัดมูลค่าผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมซึ่งใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการ

¹² TFRS for NPAEs ย่อหน้า 52.1

ขาย และ 2) รับรู้และวัดมูลค่าพืชเพื่อการให้ผลผลิตตามข้อกำหนดของ TAS 16 โดยสามารถเลือกวิธีการวัดมูลค่าเมื่อภายหลังระหว่างวิธีการราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่ แต่สำหรับผลผลิตที่เจริญเติบโตจากพืชดังกล่าวนี้ให้รับรู้และวัดมูลค่าเป็นสินทรัพย์ชีวภาพประเภทหนึ่งตาม TAS 41

ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรมตาม TAS 41 กิจการจะต้องเตรียมความพร้อมในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ใน TFRS 13 โดยเฉพาะเมื่อไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่อง หรือมีราคาตลาดแต่ไม่น่าเชื่อถือทำให้กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการสร้างข้อสมมติในการประมาณการรายได้ หรือกระแสเงินสด และอัตราคิดลดเพื่อใช้คำนวณหามูลค่าปัจจุบัน ซึ่งมูลค่าดังกล่าวอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้ TAS 41 กำหนดให้กิจการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากวิธีมูลค่ายุติธรรมไว้ในกำไรขาดทุนสำหรับปี ดังนั้น ความน่าเชื่อถือของมูลค่ายุติธรรมจึงส่งผลกระทบต่อคุณภาพของกำไรที่รายงาน อีกทั้งกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ และที่เกิดขึ้นจากการเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรเป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น ผู้มีส่วนได้เสียของกิจการควรพิจารณาการใช้ข้อมูลกำไรขาดทุนของกิจการในการตัดสินใจด้วยความระมัดระวัง

สำหรับปี พ.ศ. 2560 สภาวิชาชีพบัญชี มีแผนที่จะนำ TFRS for SMEs มาใช้แทน TFRS for NPAs โดยในส่วนของข้อกำหนดที่เกี่ยวกับเกษตรกร ซึ่งมีเนื้อหาคล้ายกับ TAS 41 แต่มีความซับซ้อนน้อยกว่านี้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีมติให้ผ่อนผันการบังคับใช้ข้อกำหนดไปอีก 2 ปี และให้เริ่มปฏิบัติตามข้อกำหนดในปี พ.ศ. 2562 สำหรับกิจการ NPAs ที่มีความซับซ้อน แต่ยกเว้นข้อกำหนดดังกล่าวสำหรับกิจการ NPAs ที่ไม่มีความซับซ้อน ดังนั้น เฉพาะกิจการ NPAs ที่มีความซับซ้อนควรเตรียมความพร้อมเพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในอนาคต

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทยและการแปล

ณัฐชนนท์ โกมุตพิตพงศ์. (2557). การวัดคุณภาพกำไรเพื่อการวิเคราะห์หลักทรัพย์. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 19, 1-18.

[Komutputipong, N. (2014). Earnings Quality Measurement for Security Analysis. *Chulalongkorn Business Review*, 19, 1-18.]

สันสกฤต วิจิตรเลขการ. (2558). เอกสารประกอบการบรรยายโครงการอบรม TFRS ทุกฉบับสำหรับอาจารย์ผู้สอนวิชาบัญชีทั่วประเทศ (Train the trainer) รุ่นที่ 4 เรื่องเกษตรกรกรม. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

[Vichitlekarn, S. (2015). *Training Document: TFRSs Training Project for Nationwide Accounting Teachers-Train the Trainer Batch 4, Agriculture*. Bangkok: Federation of Accounting Professions.]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ*. กรุงเทพมหานคร: บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.

[Federation of Accounting Professions. (2011). *Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities*. Bangkok: P. A. Living Co., Ltd.]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ฉบับรวมเล่ม เล่ม 1*. กรุงเทพมหานคร: บริษัทแอคทีฟพริ้นท์ จำกัด.

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Thai Financial Reporting Standards (Revised 2015) Bound Volume 1*. Bangkok: Active Print Co., Ltd.]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ฉบับรวมเล่ม เล่ม 2*. กรุงเทพมหานคร: บริษัทแอคทีฟพริ้นท์ จำกัด.

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Thai Financial Reporting Standards (Revised 2015) Bound Volume 2*. Bangkok: Active Print Co., Ltd.]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์*. เข้าถึงเมื่อ 17 มิถุนายน 2559 จาก <http://www.fap.or.th/TFRS.html>

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Exposure Draft: Thai Accounting Standard No. 16 (Revised 2016), Property Plant and Equipment*. Accessed June 17, 2016 from <http://www.fap.or.th/TFRS.html>]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล*. เข้าถึงเมื่อ 17 มิถุนายน 2559 จาก <http://www.fap.or.th/TFRS.html>

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Exposure Draft: Thai Accounting Standard No. 20 (Revised 2016), Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. Accessed June 17, 2016 from <http://www.fap.or.th/TFRS.html>]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เกษตรกรรม*. เข้าถึงเมื่อ 17 มิถุนายน 2559 จาก <http://www.fap.or.th/TFRS.html>

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Exposure Draft: Thai Accounting Standard No. 41 (Revised 2016), Agriculture*. Accessed June 17, 2016 from <http://www.fap.or.th/TFRS.html>]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *TFRS for SMEs ประเด็นสำคัญที่คุณอาจไม่ทราบเกี่ยวกับมาตรฐานใหม่*. เข้าถึงเมื่อ 17 มิถุนายน 2559 จาก <http://www.fap.or.th/TFRS-for-SMEs.html>

[Federation of Accounting Professions. (2016). *TFRS for SMEs: Important Points You Might Not Know About New Standard*. Accessed June 17, 2016 from <http://www.fap.or.th/TFRS.html>]

English

Aryanto, Y. H. (2011). *Theoretical failure of IAS 41*. Available at SSRN 1808413.

Elad, C. (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization. *European Accounting Review*, 13(4), 621–641.

Feleagă, C., Feleagă, N., & Răileanu, V. (2012). IAS 41 Implementation Challenges–The Case of Romania. World Academy of Science, Engineering and Technology, *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic and Management Engineering*, 6(3), 58–61.

Herbohn, K., & Herbohn, J. (2006). International Accounting Standard (IAS) 41: what are the implications for reporting forest assets?. *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5(2), 175–189.

IASB. (2014a). *Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41) Project Summary and Feedback Statement*. United Kingdom: IFRS Foundation.

IASB. (2014b). *2015 IFRS (Blue Book) - Consolidated without early application*. United Kingdom: IFRS Foundation.

- IASB. (2015a). *IFRS for SMEs Part A*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- IASB. (2015b). *2016 IFRS (Blue Book) - Consolidated without early application*. United Kingdom: IFRS Foundation.
- Kurniawan, R., Mulawarman, A. D., & Kamayanti, A. (2014). Biological assets valuation reconstruction: a critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 68–75.
- Lefter, V., & Roman, A. G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. *Theoretical and Applied Economics Review*, 5, 15–22.
- Penman, S. H. (2007). Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?. *Accounting and Business Research*, 37(sup1), 33–44.
- Scott, D., Wingard, C., & Van Bilion, M. (2016). Challenges with the financial reporting of biological assets by public entities in South Africa. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 10(1), 139–149.
- Vazakidis, A., Stergios, A., & Laskaridou, E. (2010). The importance of information through accounting practice in agricultural sector-European data network. *Journal of Social Sciences*, 6, 221–228.

JAP