

แนวคิดสำหรับบัญชีการเกษตร

*ผู้ช่วยศาสตราจารย์อัมพร เทียงตระกูล

ประชาชนชาวไทยให้ความสนใจกับอาชีพเกษตรกรรมค่อนข้างมาก เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ยึดเกษตรกรรมเป็นอาชีพหลักของประเทศ อาชีพเกษตรกรรมที่ประชาชนนิยมทำได้แก่ การปลูกพืช การเลี้ยงสัตว์ ซึ่งส่วนใหญ่จะดำเนินการโดยมีเจ้าของคนเดียว หรืออาจจัดตั้งโดยการรวมกลุ่มกันในรูปของบริษัท เช่น ทุ่งไทยค้าสัตว์ กลุ่มเจริญโภคภัณฑ์ ทั้งนี้การบัญชีการเกษตรยังไม่มีระเบียบปฏิบัติกันแพร่หลายเท่าที่ควรในปัจจุบัน แต่ได้มีการสรุปมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่องการเกษตร (IAS No. 41 Agriculture) ที่มีผลบังคับใช้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป สำหรับการให้ความสนใจในเรื่องการบัญชีการเกษตรจะเป็นประโยชน์ในการวางแผนการควบคุมและใช้เป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยเกี่ยวกับการบัญชีการเกษตรได้เป็นอย่างดี

สำหรับความคิดในอดีตเกี่ยวกับบัญชีการเกษตร เป็นการบันทึกบัญชีแบบง่าย ๆ โดยอาศัยเกณฑ์เงินสดเนื่องจากง่ายแก่การปฏิบัติ เพราะบันทึกเฉพาะเงินสดรับ และเงินสดจ่ายที่เกิดขึ้น

จริงๆ ในแต่ละรอบบัญชีเท่านั้น ซึ่งค่าใช้จ่ายในการปลูกพืช และเลี้ยงสัตว์จะไม่มีส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการปลูกพืช และเลี้ยงสัตว์ เมื่ออาชีพการเกษตรได้มีการพัฒนาขึ้นเรื่อยๆ โดยมีการแข่งขันกันมากขึ้น ส่งผลให้นักบัญชีหันมาสนใจในการที่จะทำบัญชีการเกษตรกันมากขึ้น มีการคิดคำนวณราคาขาย ต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก ผลพลอยได้จากผลิตภัณฑ์หลักและผลพลอยได้จากผลิตภัณฑ์นั้นโดยการจัดแบ่งผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดตามผลิตภัณฑ์ รวมทั้งได้มีการกำหนดต้นทุนมาตรฐานของแต่ละผลิตภัณฑ์นั้น เรามาวิเคราะห์และพิจารณาว่าแนวคิดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับบัญชีการเกษตรซึ่งมีหลายแนวคิดจะมีความเหมาะสมและประโยชน์ต่อบัญชีการเกษตรอย่างไร

แนวคิดวิธีปฏิบัติการบัญชีการเกษตรแบบเดิม การบันทึกบัญชีเพื่อการเกษตรกรรมในประเทศไทยยังดำเนินการโดยเจ้าของคนเดียว ดังนั้นผลการบันทึกบัญชีจึงกระทำได้ง่าย เชื่อกันว่าการบันทึกบัญชีของเกษตรกรประเภทนี้ยึดหลักทางภาษีอากรตั้งแต่เริ่มแรกกล่าวคือ การบันทึกบัญชีจะยึดหลักเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เนื่องจากง่ายต่อการ

*รองคณบดีคณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต : บชม. (บัญชี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปฏิบัติและไม่คิดหลักภาษีอากร การบันทึกบัญชีจึงบันทึกเฉพาะเงินสดรับและเงินสดจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละระยะเวลานั้นๆ หรือตามรอบระยะเวลาของการปลูกพืชหรือเลี้ยงสัตว์ ตั้งแต่เริ่มต้นถึงการขายผลผลิตนั้นๆ ด้วยการบันทึกบัญชีตามวงจรของพืชและสัตว์เลี้ยงจึงไม่มีบัญชีเกี่ยวกับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นระหว่างการปลูกพืชและสัตว์เลี้ยงนั้น หลังจากนั้นเมื่อได้มีการพัฒนาการบัญชีขึ้น ก็ได้มีการกำหนดสินค้าคงเหลือในการนำราคาขายของผลผลิตแต่ละชนิดหักด้วยค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างการขายซึ่งวิธีนี้เรียกว่า Farm Price Method หลังจากนั้นเริ่มมีการพัฒนาในการตีราคาสินค้าคงเหลือให้ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด ในระยะหลังมีแนวโน้มที่จะใช้ Unit Price Method โดยมีการจัดแบ่งผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดตามผลิตภัณฑ์ และกำหนดต้นทุนมาตรฐานของแต่ละผลิตภัณฑ์นั้น

ในปัจจุบันมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง "การเกษตร" "Agriculture" IAS No.41 "Agriculture" (International Accounting Standard) โดยยึดแนวคิดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Base) มากำหนดในเรื่องราคา จึงทำให้เกิดประเด็นว่า เมื่อไทยอาจต้องเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติแบบเดิม คือราคาทุนในอดีต เปลี่ยนไปใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 แบบสากล ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการในการตัดสินใจ ถึงแม้ว่าถ้าใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชีก็ไม่ใช่ว่าหมายความว่า การใช้ราคาทุนในอดีตไม่ถูกต้องสืบเนื่องจากว่าราคาทุนในอดีต แสดงให้เห็นถึงมูลค่า ยุติธรรมเฉพาะในช่วงเวลาที่เกิดรายการนั้น ได้ดีที่สุดเท่านั้นแต่ในช่วงเวลาที่ผ่านไปจากราคาทุน

ในอดีตเดิมจะถูกเปลี่ยนแปลงไป จึงต้องนำรายการนั้นมาตีราคามูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้น ณ วันที่เกิดรายการนั้น น่าจะเป็นประโยชน์ที่ดีกว่า

แนวคิดวิธีปฏิบัติบัญชีปัจจุบันกับร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS No.41)

ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 ได้กำหนดมาตรฐานเรื่องการเกษตรให้มีการพัฒนาใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ทำให้ในปัจจุบันมีผู้สนใจหันมาให้ความสำคัญต่อการใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ในการบันทึกบัญชีและเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น ซึ่งเห็นได้จากหน่วยงานในต่างประเทศได้แก่ Financial Accounting Standard Board (FASB) และ International Accounting Standard Committee (SFAS) No. 133, Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities และ International Accounting Standard (IAS) no. 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement สำหรับในประเทศไทยได้มีการนำมูลค่ายุติธรรมมาใช้กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 48 เรื่องการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการควบคุมผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีแต่ก็ได้มีการประกาศให้มีการยกเว้นการใช้มูลค่ายุติธรรมมาตรฐานในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 สำหรับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน เพื่อเป็นการผ่อนปรนชั่วคราวให้กับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เนื่องจากในการปฏิบัติพบว่า การบันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมมีความยุ่งยากซับซ้อน ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมจะมีความ

เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ของผู้
ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุนและเจ้าหนี้ เพื่อใช้
ในการประเมินมูลค่าของกิจการก็ตาม ดังนั้นการ
นำแนวคิดมูลค่ายุติธรรมมาใช้ก็ยังคงคำนึงถึง
ผลประโยชน์ที่จะได้รับกับต้นทุนที่เกิดขึ้นของ
กิจการด้วย

FASB : IASC และสมาคมนักบัญชีและ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยให้คำจำกัด
ความของคำว่ามูลค่ายุติธรรมดังนี้

"มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้
ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันใน
ขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการ
แลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็น
อิสระในลักษณะของ ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน"

จากคำจำกัดความข้างต้น จะเห็นว่ามูลค่า
ยุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่า
ที่สามารถซื้อหรือขายสินทรัพย์นั้น หรือมูลค่าหนี้สิน
ที่เกิดขึ้นหรือที่สามารถจ่ายชำระหนี้ โดยทั้งสองฝ่าย
มีความรอบรู้และเต็มใจในการดำเนินงานดังกล่าว
ซึ่งไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับขายหรือ
รายการที่เกิดขึ้นเพื่อปิดกิจการนั่นเอง

สำหรับการที่มีการพัฒนามาใช้มูลค่ายุติ
ธรรม (Fair Value) ถือได้ว่าเป็นการมุ่งเน้นการ
จัดทำงบดุลเป็นหลัก (Balance Sheet Approach)
ณ วันที่ปิดงบการเงิน ทำให้ทราบถึงฐานะของ
สินทรัพย์ที่มีอยู่ว่ามีมูลค่าเท่าไร ซึ่งแนวคิดดังกล่าว
เป็นแนวคิดเบื้องหลังในการกำหนดแม่บทของการ
บัญชีไทย โดยมุ่งเน้นการรายงานมูลค่าของ
สินทรัพย์และหนี้สินเป็นเป้าหมายหลักและส่วนต่าง
ของมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) จะถูกนำเข้า
ผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ซึ่งต่างจาก
แนวคิด (Concept) แบบเดิมโดย ยึดถือมุ่งเน้น

การจัดทำงบกำไรขาดทุนเป็นหลัก (Income
Statement Approach) คือเน้นการจัดทำรายงาน
ผลกำไรขาดทุนของกิจการให้เป็นไปตามหลักของ
การจับคู่ระหว่างรายได้กับค่าใช้จ่าย

แนวคิดวิธีปฏิบัติบัญชีปัจจุบัน วิธี
ปฏิบัติบัญชีปัจจุบันก่อนมีมาตรฐานการบัญชี
ระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกร ได้มี
การแยกกลุ่มกิจกรรมทางการเกษตร ออกเป็น 2
กลุ่ม คือ

1. ธุรกิจพืชสวน และธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อ

เอาผลผลิต

– ธุรกิจพืชสวน ได้แก่ ทุเรียน มังคุด
ลำไย เงาะ มะม่วง เป็นต้น

– ธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลผลิต ได้แก่
ไข่ นม สุกร เป็นต้น

ธุรกิจพืชสวน และธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอา
ผลผลิต จะเหมือนกันคือ ต้องการเอาผลเป็นหลัก
เช่น ปลูกทุเรียน ก็อยากได้ผลทุเรียน เลี้ยงไก่
ก็อยากได้ไข่ อยากได้ลูกไก่ เป็นต้น

การบัญชีพืชสวน มีวิธีการบันทึกการขาย
ต่างๆ ได้แก่ ค่าแรงงาน ค่าเสื่อมราคา ฯลฯ โดย
สะสมต้นทุนเป็นต้นทุนรอตัดจ่าย เช่น เริ่มตั้งแต่
ปลูกจนกระทั่งต้นไม้พร้อมให้ผลผลิตได้ กล่าวคือ

– เริ่มตัดจ่าย เพื่อให้ผลผลิต (ผลทุเรียน
ผลมะม่วง ฯลฯ)

– ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มเติม (เกิดหลังให้ผลผลิต)
แต่ละปีจะถือเป็นค่าใช้จ่ายทันที

– ผลผลิตที่ได้ (ผลทุเรียนที่ได้ ผลมะม่วง
ที่ได้ ฯลฯ) เมื่อขายก็บันทึกขายได้เมื่อขาย

ได้ตามราคาตลาดในช่วงนั้นๆ รายได้นำเข้า
กำไรขาดทุน (ขึ้นอยู่กับฤดูกาล เช่น บางฤดูกาล
เงาะราคาถูกลงมาก บางฤดูกาล เงาะราคาแพงมาก)

- สิ้นปีมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ (คือต้นไม้) เท่ากับต้นทุนสะสมหักด้วยที่ตัดขายไป การบัญชีธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อเอาผลิตผล ได้แก่ ไข่ นม ลูก ฯลฯ หลักการบัญชีก็เช่นเดียวกับการบัญชีพืชสวน

- บันทึกการขายต่างๆ ได้แก่ค่าอาหาร ค่ายาฉีดวัคซีน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายต่างๆ จากฟาร์ม เริ่มออกเป็นลูก, นม (เมื่อให้ผลิตผลเป็นต้นทุน) ก็ตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุของผลิตผลที่คาดว่าจะได้ผลิตผล

- ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังให้ผลผลิต จะเกิดแต่ละช่วงเวลาซึ่งเท่ากับต้นทุนของแต่ละเดือน เพราะบางทีลูกไก่ล้มตลาด หรือนำไปทิ้ง

- รายได้จากการขายบันทึกด้วยราคาตลาด

- มูลค่าคงเหลือของสัตว์ เป็นการสะสมต้นทุน เมื่อถึงเวลาได้มีการขายออกไปได้ จะทำการตัดต้นทุน (ตัดจ่าย) ออกไป ในกรณีที่ย้ายขึ้น ก็ไม่ต้องตัดจ่าย แต่ถ้าอายุมากหรือยาวนานก็จะทยอยออกตัดเป็นต้นทุนผลิตที่ได้ขายออกไป

2. ธุรกิจพืชไร่ และธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อสัตว์

- ธุรกิจพืชไร่ ได้แก่ ข้าวโพด สับปะรด ข้าว ฯลฯ

- สัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อสัตว์ ได้แก่ โคเนื้อ ไก่ เป็ด หมู ฯลฯ

ธุรกิจพืชไร่และธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายเนื้อสัตว์ เป็นธุรกิจเพื่อเอาตัวมันเอง เช่นไก่เนื้อ โคเนื้อ ฯลฯ

การบันทึกบัญชีธุรกิจพืชไร่และธุรกิจสัตว์เลี้ยงเพื่อจำหน่ายมีหลักการบันทึกเหมือนกัน คือ

- บันทึกการขายต่างๆ สะสมเป็นต้นทุนตัดจ่ายทั้งหมดเมื่อมีการเก็บเกี่ยวและจำหน่ายออกไป เช่น ค่าพันธุ์สัตว์ที่ซื้อมา ค่าฉีดวัคซีน ค่าแรงงาน ค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นต้นทุนพร้อมขายได้ และตัดเป็นค่าใช้จ่าย สำหรับพืชไร่ก็ทำนองเดียวกัน ตัดจ่ายเมื่อเก็บเกี่ยวเมื่อขายไป

- บันทึกการขายได้เมื่อมีการขายตามราคาตลาด

- มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์เท่ากับราคาค้นทุนสะสม

ในแง่ของการเปลี่ยนแปลงที่จะนำมาตรฐานการบัญชีสากลฉบับที่ 41 (IAS No. 41) มาใช้ในประเทศไทย วิธีการจะเปลี่ยนแปลงเริ่มต้นตั้งแต่ร่างมาตรฐานไปจนถึงประกาศใช้ โดยต้องผ่านขบวนการหลายขั้นตอน ต้องมีการทบทวน แก้ไข ผ่านคณะกรรมการชุดมาตรฐานการบัญชี ผ่านคณะกรรมการที่เกี่ยวข้อง ของสภาวิชาชีพบัญชี ในปัจจุบัน ซึ่งถ้าเห็นชอบด้วย จึงมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีการเกษตรกร ฉบับที่. เพื่อให้สอดคล้องกับ IAS No. 41

แนวคิดวิธีปฏิบัติบัญชีจากร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS No. 41) ที่ผ่านมา สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้มีการจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ เรื่อง การบัญชีการเกษตร โดยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีซึ่งสรุปประเด็นที่สำคัญต่อการปฏิบัติทางการบัญชีโดยวัตถุประสงค์ของมาตรฐานฉบับนี้เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชี การนำเสนอทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร สำหรับตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ

ผลิตผลทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์จากกระบวนการ
การหลังเก็บเกี่ยวแสดงได้ตามตารางข้างล่างนี้

ตารางแสดงสินทรัพย์ชีวภาพ ผลิตผลทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากกระบวนการหลังเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทางการเกษตร	ผลิตภัณฑ์จากกระบวนการหลังเก็บเกี่ยว
แคะ	ขนแคะ	เส้นใย พรหม
โคนม	น้ำนม	เนยแข็ง
สุกร	สุกรชำแหละ	ไส้กรอก แฮม
ต้นไม้ในป่าปลูก	ท่อนซุง	ไม้แปรรูป
ต้นอ้อย	อ้อยที่เก็บเกี่ยว	น้ำตาล
เถาองุ่น	ผลองุ่น	เหล้าองุ่น

กิจกรรมทางการเกษตร "เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่า"

ตามร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตรของ
ไทย ได้ให้คำจำกัดความกิจกรรมทางการเกษตร
หมายถึง การบริหารจัดการกิจกรรมแปรรูปเชิง
ชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อเปลี่ยนเป็นผลผลิต
ทางการเกษตร เพื่อการขาย หรือเพื่อเพิ่มจำนวน
สินทรัพย์ชีวภาพ

จากคำจำกัดความข้างต้นกล่าวคือ
กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิง
คุณภาพ หรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพได้แก่ การ
เจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการ
ขยายพันธุ์

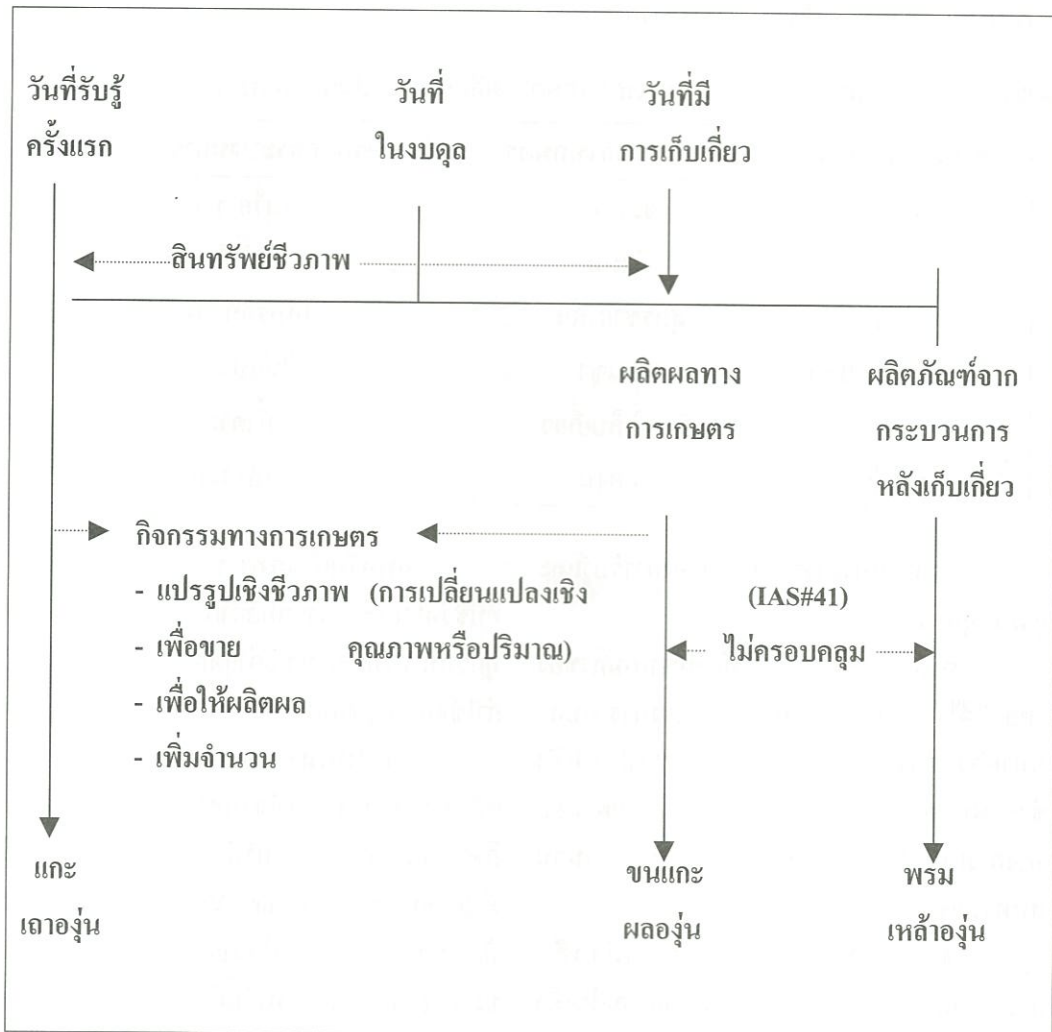
ดังนั้น การรับรู้และการวัดมูลค่าของ
สินทรัพย์ชีวภาพ จะมีวันที่รับรู้ 3 วันคือ

1. วันที่รับรู้ครั้งแรก
2. วันที่ในงบดุล
3. วันที่มีการเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง สัตว์หรือพืช
ที่มีชีวิตโดยจะมีการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้ครั้งแรก และ
ทุกวันที่ในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยประมาณ
ค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย

ผลิตผลทางการเกษตร หมายถึง
ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของ
กิจการซึ่งเกิดจาก สินทรัพย์ชีวภาพ ต้องวัดมูลค่า
ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ณ จุดเก็บเกี่ยว
หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย มูลค่ายุติ
ธรรม (Fair Value) ที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้า
คงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง สินค้าคงเหลือ
หรือ มาตรฐานบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง ถ้านำไป
แปรรูปก็จะไม่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี
ระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS No.41) คูภาพ
ประกอบ

การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ

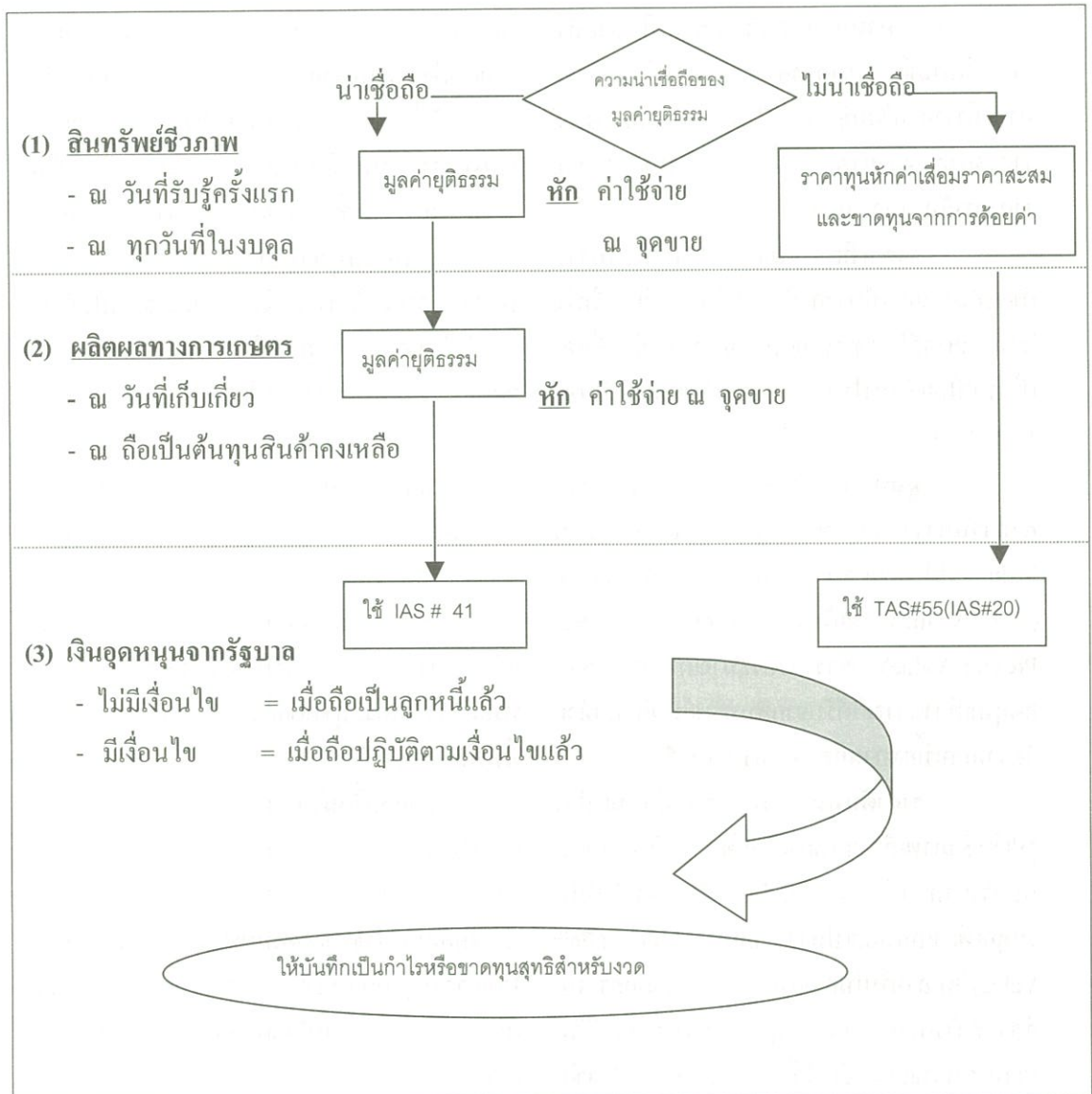


การวัดมูลค่าและการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพแยกเป็น

1. มูลค่ายุติธรรม การวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมอย่างน่าเชื่อถือ ที่นำมาใช้ขึ้นอยู่กับการพิจารณาความเหมาะสมของธุรกิจซึ่งมีอยู่ 6 ราคา ได้แก่ ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่อง ราคา

ตลาดล่าสุด ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายกัน ราคาเทียบเคียง มูลค่าปัจจุบันสุทธิ ราคาต้นทุน (บางกรณี)

2. การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรม แบ่งออกเป็น 2 แบบ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ การเปลี่ยนแปลงด้านราคา



การวัดมูลค่า และการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตร ราคาที่ถือว่าเป็นราคาที่ดีที่สุด คือ ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องหรือตลาดรองรับ แต่ถ้าไม่มีราคาตลาดซื้อขายคล่องรองรับ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS No.41) มีเงื่อนไขว่าถ้าราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องไม่มีก็ให้

ราคา 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, และ 1.6 จากข้างต้น หรือพิจารณาประกอบกัน เมื่อมีข้อมูลดังนี้

- ราคาลดต่ำสุด เป็นราคาของรายการธุรกรรมต่ำสุดที่เกิดขึ้นในตลาด เช่น ขณะนั้นมีไก่ราคาตัวละ 200 บาท ไม่มีราคาลดต่ำซื้อขายคล่อง ณ วันนั้นก็ให้ใช้ราคาย้อนกลับตัวละ 200 บาท แล้วปรับด้วยดัชนีราคาผู้บริโภค (ถ้าดัชนีราคามีการเปลี่ยนแปลง)

- **ราคาตลาดของสินทรัพย์ที่คล้ายกัน** เช่น ไม้พันธุ์ A ราคาตลาด A สูงกว่า B 100 บาท ถ้าราคาไม้พันธุ์ A ไม่มีราคาตลาด B มีราคาตลาด 90 บาท ดังนั้นราคาไม้พันธุ์ A จะมีราคาเท่ากับ 190 บาท

- **ราคาเทียบเคียง** คือราคาที่สามารถเทียบกันได้และเป็นราคาที่เป็นไปได้ เช่น ไม้ไม่มีราคาตลาดก็ให้พิจารณาจากไม้พันธุ์ใกล้เคียงแล้วเอาเนื้อซังกลึงแล้วนำไปขาย ก็จะเป็นราคาที่เป็นไปได้สรุปคือแสดงในหน่วยกลึงของเนื้อนั่นเอง

- **มูลค่าปัจจุบันสุทธิ** ในบางกรณีไม่สามารถหาราคาตลาดหรือมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ได้ ก็พิจารณาการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) โดยใช้มูลค่าปัจจุบันสุทธิ (Net Present Value) ของการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดก่อนหักภาษีเงินได้

- **ราคาต้นทุน** ในบางกรณี ต้นทุนแปลงรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อย นับตั้งแต่ต้นทุนครั้งแรก เช่น ลงต้นกล้าไม้ให้ผลก่อนวันที่ในงบดุลเพียงเล็กน้อยเป็นราคามูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ได้ สำหรับในการแปรรูปชีวภาพมีผลกระทบต่อราคาไม่มาก เช่น ปลุกต้นสนใช้วงจรชีวิตยาวนานกว่าจะโต เช่น ใช้เวลานานถึง 30 ปี เช่น ลงทุนไว้ 6 เดือน ต้นทุนลงทุนครั้งแรกเป็นมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ได้

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม แบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ การเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพซึ่งมีผลทั้งด้านปริมาณและคุณภาพ เช่น ไม้ อ้วนขึ้น เติบโตขึ้น ไม้หนาก็ดึงมากขึ้น หรือปลุกต้นกล้วยไม้ กลิ่นหอมมากขึ้น ผลแดงมีสีแดงมากขึ้น เป็นต้น และการเปลี่ยนแปลงด้านราคา

กล่าวได้ว่าราคาของสินทรัพย์ประเภทเดียวกันมาจากแหล่งเดียวกันราคาอาจมีราคาแตกต่างกัน เช่น ราคาเหล้าไวน์มาจากแหล่งเดียวกัน บางขวดเป็นเงินไทยราคาเป็นหมื่นบาท เป็นแสนบาท หรือไม้มีเชื้อ กับไม้ไม่มีเชื้อ ราคาที่แตกต่างกัน เป็นต้น

เงินอุดหนุนรัฐบาล ในร่างมาตรฐานการบัญชีเคยตรึงได้กล่าวถึงเงินอุดหนุนรัฐบาลในเรื่องการรับรู้ และการวัดมูลค่าโดยการรับรู้ และการวัดมูลค่าเงินอุดหนุนรัฐบาลซึ่งสามารถแยกออกเป็นกรณีไม่มีเงื่อนไขและกรณีมีเงื่อนไข

กรณีไม่มีเงื่อนไข หากเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หัก ประมาณค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย และการรับรู้เป็นรายได้เมื่อเงินอุดหนุนนั้นเป็นลูกหนี้แล้ว หมายความว่า รับรู้ทันทีถ้าไม่มีภาระผูกพันหรือถ้าสามารถระบุชัดเจนได้ว่าได้รับเงินแน่ จึงให้ตั้งเป็นลูกหนี้

กรณีมีเงื่อนไข หมายถึง เมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขแล้ว เช่น รัฐบาลกำหนดให้ธุรกิจทำฟาร์มที่ใดที่หนึ่งเป็นระยะเวลา 5 ปี ถ้าทำน้อยกว่า 5 ปี เงินอุดหนุนรัฐบาลต้องคืนรัฐบาล กรณีดังกล่าวไม่มีการรับรู้จนกว่าจะครบ 5 ปี และควรบันทึกเป็นรายได้ ถ้ารัฐบาลให้กิจการถือบางส่วนตามระยะเวลาที่ผ่านไป

ถ้าเงินอุดหนุนรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพจริง และไม่สามารถวัดโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ได้ก็ให้ใช้วิธีเดิมคือ IAS No.20 (TAS No. 55) จะไม่นำ IAS No.41 มาใช้

การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 (IAS No.41) ได้มีการระบุให้ทำการเปิดเผยข้อมูล

เพิ่มสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยราคาค้นทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาหรือค่าเสื่อมมูลค่าต่างๆ ที่อาจมีขึ้น ซึ่งจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ

2. รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพ

ด้วยเหตุที่การบัญชีการเกษตรเป็นเรื่องที่น่าสนใจ อันสืบเนื่องจากกระบวนการอันก่อให้เกิดรายได้ที่สำคัญ อยู่ที่การเปลี่ยนแปลงทางชีวภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งหมายถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในขนาด ปริมาณ คุณภาพ และเกิดผลผลิตทางการเกษตร ในการปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจเกษตรกรรม ในปัจจุบันมักนำเอาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานที่มีอยู่เดิมมาใช้ อาจจะทำให้ไม่เหมาะสมในการปฏิบัติ ดังนั้นเพื่อให้วิธีการปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปตามแนวทางการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 ผู้เขียนจึงเห็นว่านักบัญชีน่าที่จะหันมาพิจารณาประเด็นปัญหาที่สำคัญของร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตรเพื่อนำมาปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม

การรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ชีวภาพในงบดุล เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการด้านการเกษตร นอกจากนั้นผู้ประกอบการด้านการเกษตรสามารถนำแนวความคิดในเรื่องนี้ไปใช้ในการวางแผนควบคุมและพัฒนาการบัญชีของตนให้สอดคล้องกับมาตรฐานที่กำหนดไว้ได้ หรือช่วยลดต้นทุนที่ไม่จำเป็นลงได้อีกทั้งยังช่วยรักษาสภาพแวดล้อมไปด้วยในเวลาเดียวกัน และเนื่องจากการคำนวณต้นทุนถ้าถูกวิธีก็ยังคงช่วยให้ลดของเสียที่เกิดจากขบวนการผลิตในขั้นตอนต่าง ๆ แม้กระทั่งการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพตามมูลค่ายุติธรรมก็ยังไม่ควรรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนทันที เพราะอาจมีปัญหาทำให้การตัดสินใจผิดพลาดต่อผู้ลงทุนจะดียิ่งขึ้น ถ้าให้ผู้ประกอบการนำมูลค่ายุติธรรมมาใช้ในธุรกิจการเกษตรก็ควรมีระยะเวลาทดลองใช้สักระยะหนึ่งเพื่อให้ผู้ประกอบการทำความเข้าใจ หรือมีทางเลือกให้เลือกใช้โดยอาจใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีราคามูลค่ายุติธรรมซึ่งผู้ปฏิบัติจะได้ทราบข้อดีข้อเสีย และผลประโยชน์ที่นำไปได้อย่างแท้จริง