



การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น
จากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร

โดย

นายจักรมงคล ดนตรี

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต

ภาควิชาการบัญชี สาขาบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น
จากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร

โดย

นายจักรมงคล ดนตรี

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต

ภาควิชาการบัญชี สาขาบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE SURVEY RESEARCH ABOUT PROBLEMS AND IMPACTS OF
THAI ACCOUNTING STANDARD NO.41 “AGRICULTURE”
ON THE BUSINESS OF AGRICULTURAL PLANTS

BY

MR. JATTURAMONGKON DONTRI

AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นายจักรมงคล ดนตรี

เรื่อง

การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น
จากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม
มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต

เมื่อวันที่ 04 มี.ค. 2559

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ

กุลท จันทร์เดวี

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา จันทร์เดช)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ

กมลพร รัตนกุล

(รองศาสตราจารย์กอบแก้ว รัตนอุบล)

คณบดี

ดร. ศิริลักษณ์ ไรจนกิจอำนวย

(ศาสตราจารย์ ดร.ศิริลักษณ์ ไรจนกิจอำนวย)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ

การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่
อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41
เรื่อง เกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืช

ทางการเกษตร

ชื่อผู้เขียน

นายจักรมงคล ดนตรี

ชื่อปริญญา

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย

บัญชี

พาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ

รองศาสตราจารย์กอบแก้ว รัตนอุบล

ปีการศึกษา

2558

บทคัดย่อ

งานวิจัยเชิงสำรวจนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้จริงก่อนมีการบังคับใช้และศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นรวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยรวมไปถึงบริษัทมหาชนอื่นที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตร จำนวน 15 บริษัท โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลที่มีการเปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557 อีกทั้งการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเพื่อสอบถามความคิดเห็นกับผู้จัดการฝ่ายบัญชี จำนวนทั้งสิ้น 3 บริษัท

ผลการศึกษาพบว่า บริษัทที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตรส่วนใหญ่ยังคงใช้วิธีราคาทุนในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร มีเพียง 1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติก่อนมีการบังคับใช้จริง โดยบริษัทดังกล่าวใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

นอกจากนี้จากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ พบว่าไม่มีความเหมาะสมเท่าที่ควร โดยยังพบปัญหาหลักที่เกิดขึ้น ดังนี้ ข้อที่หนึ่ง การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพมีความยุ่งยากในการหามูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ ข้อที่สอง การเปิดเผยข้อมูลมีรายละเอียด

มากเกินไป ข้อที่สาม การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่งบกำไรขาดทุนทันทีทั้งจำนวน ซึ่งรายการดังกล่าวถือเป็นรายการที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ส่งผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินของกิจการ และข้อที่สี่ ความไม่เข้าใจเกี่ยวกับแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

คำสำคัญ : มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41, สินทรัพย์ชีวภาพ, มูลค่ายุติธรรม, พืชเพื่อการผลิตผล



Independent Study Title	THE SURVEY RESEARCH ABOUT PROBLEMS AND IMPACTS OF THAI ACCOUNTING STANDARD NO.41 “AGRICULTURE” ON THE BUSINESS OF AGRICULTURAL PLANTS
Author	Mr. Jatturamongkon Dontri
Degree	Degree of Master of Accounting
Department/Faculty/University	Accounting Commerce and Accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Assoc. Prof. Kobkaew Ratanaubol
Academic Years	2015

ABSTRACT

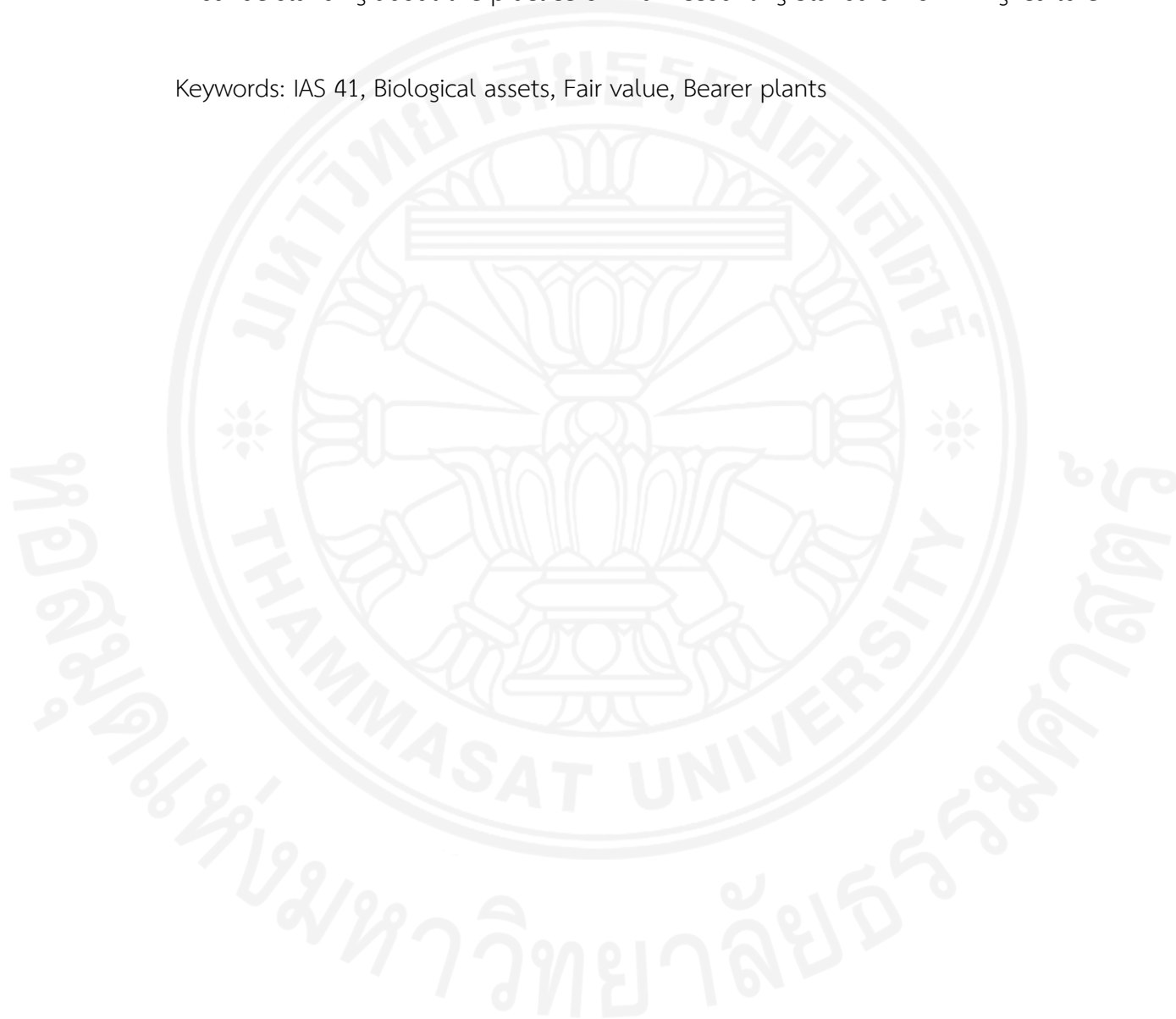
The objective of this survey research is to study the early adoption of Thai Accounting Standard No.41 “Agriculture” and the opinions of accounting managers on the impact including the advantage and the suitability from using Thai Accounting Standard No.41 “Agriculture”. The populations of this study are the companies listed in the stock exchange in Thailand and the other public companies that operate business about agricultural plants, totally 15 companies. This study focus on collecting data from Financial Statement and Annual Report 2014 including depth interview with accounting managers in total 3 companies.

The study found that the most agricultural plants business were recognized and measured the biological assets and agricultural produces in term of their cost. There is only one company that early adoption for Thai Accounting Standard No.41 “Agriculture” which used discounted cash flow valuation method to measure the Fair value of biological assets.

Furthermore, the opinions of accounting managers from depth interview from using Thai Accounting Standard No.41 “Agriculture” in the study found that, there is not suitable. First, the obstacle of recognition and measurement of biological assets

by Fair value model are unreliable Fair value for biological assets. Second, the details for disclosure are complicated and difficult. Third, profit or losses are recognized to Income Statement immediately which actually is unearned revenue. Finally, there is misunderstanding about the practice of Thai Accounting Standard No.41 “Agriculture”

Keywords: IAS 41, Biological assets, Fair value, Bearer plants



กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระนี้สามารถสำเร็จลงได้ด้วยจากความกรุณาและความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์กอบแก้ว รัตนอุบล อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาให้คำแนะนำอันมีค่าอย่างยิ่งในการเสนอแนะการทำวิจัยให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น ตลอดจนตรวจแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ และข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขงานวิจัยฉบับนี้ให้สำเร็จลงได้ด้วยดี และขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วรรณิ เตโชโยธิน และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา จันทะเดช ในฐานะคณะกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระที่กรุณาให้คำแนะนำตรวจแก้ไขงานวิจัยฉบับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น และขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ให้โอกาสทางการศึกษาและวิชาความรู้แก่ผู้วิจัยจนกระทั่งงานวิจัยสำเร็จลงได้ด้วยดี

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ คุณวิไลวรรณ กาญจน์กมล ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี บริษัท ดีบีเอส เอ (1991) จำกัด (มหาชน) คุณบุษราภรณ์ อมรวิทย์กุล ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) และคุณนฤมล มาศจิงหิริด ผู้จัดการบัญชีฝ่ายบการเงิน บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน) ที่ได้เสียสละเวลาให้ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์และให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิจัยในครั้งนี้ รวมทั้งขอขอบพระคุณเพื่อนๆ ที่ได้ให้ความช่วยเหลือในการติดต่อเพื่อขอสัมภาษณ์ให้กับผู้วิจัยจนสามารถติดต่อเพื่อขอสัมภาษณ์ได้ครบถ้วน

ท้ายนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และพี่สาว ที่ได้คอยให้กำลังใจและให้การสนับสนุนเสมอมา ตลอดจนเพื่อน BusEd เกษตรศาสตร์ และ MAP ธรรมศาสตร์ ทุกคนที่คอยเป็นแรงผลักดันพร้อมทั้งให้คำแนะนำและกำลังใจที่ดีที่สุดแก่ผู้วิจัยเสมอมา

นายจักรมงคล ดนตรี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
พ.ศ. 2558

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญตาราง	(9)
สารบัญภาพ	(10)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญ	1
1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	3
1.3 ขอบเขตการศึกษา	4
1.4 ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย	4
1.5 นิยามศัพท์	5
บทที่ 2 บรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	7
2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจการเกษตร	7
2.2 การส่งออกสินค้าเกษตรปี 2557	8
2.3 เนื้อหาของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม	10
2.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในประเทศไทย	20

2.5 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในประเทศไทย	23
2.6 วิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม	26
2.7 ข้อขัดแย้งของนิยามศัพท์ “กิจกรรมทางการเกษตร”	30
2.8 ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง	31
บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย	33
3.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษา	33
3.2 วิธีการเก็บข้อมูล	34
บทที่ 4 ผลการวิจัยและการอภิปรายผล	37
4.1 สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง	40
4.2 การศึกษาข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557	44
4.2.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนมีการบังคับใช้จริง	44
4.2.2 บริษัทที่ไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้	53
4.2.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ	80
4.3 ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้และประเด็นปัญหาเพิ่มเติมที่เกิดขึ้น	85
4.3.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนมีการบังคับใช้จริง	85
4.3.2 บริษัทที่ไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้	89
4.3.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ	91
4.4 สรุปผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้	95

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	100
5.1 สรุปผลการวิจัย	101
5.2 ข้อจำกัดงานวิจัย	104
5.3 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต	105
รายการอ้างอิง	106
ประวัติการศึกษา	109

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 อัตราการเติบโตของผลิตภัณฑ์มวลรวมภาคการเกษตร	8
2.2 มูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์ที่สำคัญ 10 อันดับ	9
3.1 รายชื่อบริษัทที่ดำเนินธุรกิจกลุ่มพืชทางการเกษตร	34
4.1 รายการบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของบริษัทที่ใช้ในการศึกษา	39
4.2 สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชี และต้นทุนที่เกี่ยวข้อง	41
4.3 ที่ดินที่ได้รับสัมปทานและที่ดินเช่า	64
4.4 ปริมาณและแหล่งที่มาผลปาล์มทะเลลาย	66
4.5 สรุปผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี เกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้	94

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 รายการสินทรัพย์ชีวภาพ	12
2.2 เกณฑ์การรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเงิน	14
4.1 สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2554 ของบริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	45
4.2 รายการสินทรัพย์ชีวภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2554 ของบริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	45
4.3 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีปี 2555 ของบริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	46
4.4 สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2555 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	47
4.5 รายการผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ สินทรัพย์ชีวภาพปี 2555 ของบริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	48
4.6 รายการสินทรัพย์ชีวภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2555 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	48
4.7 จำนวนและมูลค่ายุติธรรมของต้นกระดาศที่ส่งเสริมปี 2555 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	49
4.8 การเปลี่ยนแปลงของสมมติฐานที่สำคัญปี 2555 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	49
4.9 สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2557 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	50
4.10 รายการผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ สินทรัพย์ชีวภาพปี 2557 ของบริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	51
4.11 รายการสินทรัพย์ชีวภาพในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2557 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	51
4.12 จำนวนและมูลค่ายุติธรรมของต้นกระดาศที่ส่งเสริมปี 2557 บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	52

4.13	การเปลี่ยนแปลงของสมมติฐานที่สำคัญปี 2557 ของบริษัท ดีบีเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	52
4.14	บัญชีต้นทุนน้ำมันสำหรับระหว่างปลูก ของบริษัท อีเทอนอล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)	53
4.15	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของบริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	55
4.16	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	56
4.17	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	57
4.18	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ฟู้ดแอนด์ดริงส์ จำกัด (มหาชน)	58
4.19	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ฟู้ดแอนด์ดริงส์ จำกัด (มหาชน)	59
4.20	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	60
4.21	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	61
4.22	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	63
4.23	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	63
4.24	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)	67
4.25	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)	68
4.26	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	69
4.27	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	70

4.28	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน ของบริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	72
4.29	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของบริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	73
4.30	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	74
4.31	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	76
4.32	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	76
4.33	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)	77
4.34	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)	78
4.35	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	79
4.36	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	80
4.37	สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	82
4.38	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	83
4.39	สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	84

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญ

เกษตรกรรมถือเป็นอาชีพหลักที่คอยหล่อเลี้ยงประชากรส่วนใหญ่ของประเทศไทยตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ถือเป็นบทบาทสำคัญอย่างยิ่งต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากประเทศไทยถือเป็นประเทศที่มีทรัพยากรธรรมชาติที่สมบูรณ์ อีกทั้งยังมีลักษณะของภูมิประเทศและภูมิอากาศที่เหมาะสมเอื้อแก่การเพาะปลูกพืชหรือการทำปศุสัตว์ได้หลากหลายประเภท โดยการเพาะปลูกพืชที่สำคัญ อาทิเช่น มันสำปะหลัง ข้าวโพด ปาล์มน้ำมัน และผลไม้ต่างๆ ส่วนการทำปศุสัตว์ อาทิเช่น สุกรขุน ฟาร์มไก่เนื้อ-ไก่ไข่ หรือการทำประมงน้ำจืด เป็นต้น โดยในอดีตจะมีการทำเกษตรกรรมเพื่อใช้ในครัวเรือนเป็นหลัก หากมีผลผลิตทางการเกษตรเหลือจึงจะนำมาแลกเปลี่ยนหรือออกจำหน่าย แตกต่างจากภาคการเกษตรในปัจจุบันที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง มีการนำเทคโนโลยีมาปรับใช้เพื่อเพิ่มผลผลิตทางการเกษตร ยิ่งไปกว่านั้นสินค้าเกษตรยังเพิ่มบทบาทไม่ใช่แค่เป็นสินค้าเพื่อการบริโภคภายในประเทศเท่านั้น แต่ยังพัฒนากลายเป็นวัตถุดิบที่สำคัญเพื่อการผลิตในภาคอุตสาหกรรมอื่นๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ ไม่ว่าจะเป็น อุตสาหกรรมแปรรูปอาหาร อุตสาหกรรมผลิตภัณฑ์รถยนต์ หรือแม้กระทั่งกลุ่มพลังงานเชื้อเพลิง ก็ใช้วัตถุดิบที่มาจากภาคเกษตรทั้งสิ้น

ภาคธุรกิจการเกษตรเริ่มเติบโตขึ้นจากการปฏิบัติตามนโยบายของภาครัฐ เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างเศรษฐกิจภาคเกษตร การบริหารจัดการน้ำที่ช่วยสนับสนุนให้การผลิตสินค้าเกษตรมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยในปี 2557 เศรษฐกิจในภาคการเกษตรขยายตัวเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 1.2 เมื่อเทียบกับปี 2556 สาขาเกษตรที่มีการขยายตัวเพิ่มขึ้น ได้แก่ สาขาปาล์มน้ำมัน สาขาปศุสัตว์ และสาขาพืช ตามลำดับ (สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2557) สำหรับภาวะเกษตรที่มีการเพิ่มขึ้นในปี 2557 นั้น สินค้าเกษตรในสาขาปาล์มน้ำมันมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 2.8 โดยเฉพาะไม้ยางพารามีอัตราสูงขึ้นกว่าร้อยละ 17.7 จากการที่เกษตรกรเข้าร่วมโครงการสงเคราะห์และส่งเสริมการตัดโค่นพื้นที่สวนยางพาราเก่าและปลูกทดแทนด้วยยางพาราพันธุ์ดีหรือพืชเศรษฐกิจอื่น เช่น ปาล์มน้ำมัน ตามนโยบายของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ สำหรับสาขาพืชมีการขยายตัวร้อยละ 1.5 เมื่อเทียบกับปี 2556 ในด้านการส่งออกผลผลิตสินค้าเกษตรมีอัตราการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 4.24 โดยมีมูลค่าการส่งออกกว่า 1,308,905 ล้านบาท โดยสินค้าเกษตรที่ส่งออกมากที่สุด

ได้แก่ ยางธรรมชาติ ข้าว ปลา มันสำปะหลัง และผลไม้ เป็นต้น และผลิตภัณฑ์ที่มีมูลค่าการส่งออกสูงสุดของประเทศไทย คือ ยางแท่ง ซึ่งมีมูลค่าการส่งออกกว่า 94,302 ล้านบาท (สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2558)

จากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555- 2559) ให้ความใส่ใจเกี่ยวกับการปรับตัวและเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นในการเข้าสู่ประชาคมอาเซียน (ASEAN Community) โดยมุ่งเน้นให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการผลิต และการค้าสินค้าเกษตรของประชากรอาเซียน จะเห็นได้จากมูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรไปยังกลุ่มประเทศอาเซียนเพิ่มขึ้นในปี 2557 สำหรับการปรับตัวเพื่อเข้าสู่ประชาคมอาเซียนดังกล่าว รวมไปถึงการค้าระหว่างประเทศอื่นๆ ประเทศไทยจึงควรพัฒนามาตรฐานการบัญชีเพื่อความเป็นสากลสามารถนำข้อมูลงบการเงินมาเปรียบเทียบกันได้ สะดวกแก่นักลงทุนในการตัดสินใจลงทุนมากขึ้น สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยจึงได้มอบหมายให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จัดทำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ขึ้นเพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมให้มีความเหมาะสม และเชื่อถือได้ โดยแนวทางปฏิบัติทางบัญชีกำหนดให้การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพรวมถึงผลิตผลทางการเกษตร ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair Value Less Cost To Sell) และสำหรับผลิตผลทางการเกษตรจะบันทึกเข้าสู่บัญชีสินค้าคงเหลือในทันทีที่มีการเก็บเกี่ยว การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นทั้งการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และการรับรู้รายการผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเข้าสู่งบกำไรขาดทุนในทันทีเมื่อเกิดรายการ โดยยกเว้นรายการพืชเพื่อการให้ผลิตผลที่ใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่า แต่สำหรับผลิตผลที่ได้จากพืชเพื่อการให้ผลิตผลจะบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามแนวปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

จากการศึกษาในอดีตถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติพบว่ายังมีปัญหาต่างๆเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็น ความยากในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม สุรีย์ ภิญญวรคุณ (2546) ได้ให้เหตุผลว่าสินทรัพย์ชีวภาพมีการเจริญเติบโตอยู่ตลอดเวลาส่งผลให้เกิดความยากลำบากต่อการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในวันที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรม อีกทั้งความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นทันทีจากการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพ Elad and Herbohn (2011) ให้เหตุผลว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้ได้รับผลกำไรที่มากเกินไปจนเกินความเป็นจริงและการรับรู้ทั้งจำนวนอาจ

ส่งผลให้การเงินไม่คงที่ได้ และอีกเหตุผลหนึ่งนั่นคือกิจการส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม เนื่องจากยังไม่มีตัวอย่างในการบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ อาจทำให้ผู้ใช้ตีความเนื้อหาไปได้หลายรูปแบบส่งผลให้การบันทึกบัญชีแต่ละกิจการที่มีสินทรัพย์ชีวภาพที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ (พิชญ์ กาญจนคลอด , 2555) จากผลกระทบที่เกิดขึ้นดังกล่าว กิจการที่มีความเกี่ยวข้องทางการเกษตรส่วนใหญ่จึงยังไม่ปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมากนัก แต่ในปี 2559 สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาบังคับใช้กับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจทางด้านเกษตรกรรม ซึ่งถึงแม้จะมีจำนวนบริษัทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรไม่มากนัก แต่ถ้าหากกิจการเหล่านี้มีบริษัทย่อยที่มีการดำเนินกิจกรรมทางการเกษตร เมื่อมีการจัดทำงบการเงินรวม ข้อมูลในงบการเงินของบริษัทย่อยก็ต้องเป็นไปตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมนี้เช่นกัน จึงจำเป็นต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ด้วย นอกจากนี้กลุ่มบริษัทที่เป็น SME ต้องถือปฏิบัติเช่นกัน ซึ่งตาม TFRS for SMEs (ปรับปรุง 2558) ได้มีการกำหนดให้กลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรมต้องปฏิบัติตาม ถึงแม้ว่าการปฏิบัติตาม TFRS for SMEs จะกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลไม่มากนักเหมือนกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ฉบับที่ 41 แต่สำหรับวิธีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพมีการกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมด้วยเช่นกัน

การศึกษาในครั้งนี้จึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร ทั้งนี้เพื่อทราบถึงปัญหาและแนวทางแก้ไขในการที่จะนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริง

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้จริงก่อนการบังคับใช้ และวิธีการวัดมูลค่าของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มธุรกิจพืชทางการเกษตร
- 2) เพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นรวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับและความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้กับกลุ่มธุรกิจพืชทางการเกษตร

1.3 ขอบเขตการศึกษา

สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ได้มีการกำหนดขอบเขตของการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ตามที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้จัดทำขึ้น โดยทำการศึกษาว่ามีบริษัทใดที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมฉบับนี้ไปปฏิบัติใช้ก่อนมีการบังคับใช้จริงแล้วหรือไม่ อีกทั้งยังศึกษาถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่ใช้ในปัจจุบัน โดยใช้วิธีการศึกษาข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557 ของกลุ่มธุรกิจการเกษตรโดยเลือกเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมไปถึงบริษัทมหาชนอื่นที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตร เนื่องจากตามแนวทางปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมฉบับนี้ การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับพืชทางการเกษตรมีความซับซ้อนมากกว่าในประเด็นเกี่ยวกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) ที่ต้องรับรู้รายการและวัดมูลค่าแตกต่างออกไปโดยต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวพืชเพื่อการให้ผลผลิตกับผลผลิตที่ได้มา ซึ่งแตกต่างจากกลุ่มสัตว์ที่สามารถรับรู้รายการและวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรได้เหมือนกันทั้งหมด ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงทำการศึกษาเจาะจงในสินทรัพย์ชีวภาพกลุ่มพืชเพื่อการเกษตร โดยศึกษาว่ามีการนำมาตรฐานมาปฏิบัติจริงก่อนมีการบังคับใช้หรือไม่ และถ้าหากมีการปฏิบัติก่อนบังคับใช้นั้นมีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยวิธีใด และศึกษาความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีของธุรกิจพืชทางการเกษตร เกี่ยวกับปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นและความเหมาะสมจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ในธุรกิจ เนื่องจากเมื่อมีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมบริษัทเหล่านี้จะได้รับผลกระทบและต้องปฏิบัติตาม

1.4 ประโยชน์ที่ได้รับจากงานวิจัย

เพื่อเป็นแนวทางให้สภาวิชาชีพบัญชีได้ทราบถึงปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นรวมถึงความเหมาะสมในการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติ และให้เกิดการเตรียมพร้อมในการจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นโดยการออกแนวปฏิบัติเพิ่มเติมให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร และสะท้อนปัญหาที่เกิดขึ้นกับมาตรฐานการบัญชีที่ควรมีการแก้ไขกลับไปยังคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB)

1.5 นิยามศัพท์

คำศัพท์ที่พบในมาตรฐานนี้ซึ่งผู้อ่านควรทำความเข้าใจเพื่อการตีความที่ตรงกันในการศึกษา มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ได้แก่

กิจกรรมทางการเกษตร	หมายถึง การบริหารจัดการการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพและ การเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขายหรือเพื่อ เปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวน สินทรัพย์ชีวภาพ
การเก็บเกี่ยว	หมายถึง การแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพหรือ การยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ
สินทรัพย์ชีวภาพ	หมายถึง สัตว์ที่มีชีวิตหรือพืชที่มีชีวิต
สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อ การอุปโภคบริโภค	หมายถึง สินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลผลิต ทางทางการเกษตร หรือเพื่อขายในสภาพที่เป็นสินทรัพย์ ชีวภาพ และผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการ ให้ผลผลิต
สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อ การให้ผลผลิต	หมายถึง สินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่ใช่เพื่อการอุปโภคบริโภค แต่จะเป็นสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อให้ผลผลิตทางการเกษตร
พืชเพื่อการให้ผลผลิต	หมายถึง พืชที่มีชีวิตใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหา ซึ่งผลผลิตทางการเกษตร ซึ่งคาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่า หนึ่งรอบระยะเวลารายงานและเป็นไปได้น้อยมากที่จะ ขายเป็นผลผลิตทางการเกษตร เว้นแต่การขายเศษซากที่ เป็นผลพลอยได้
ผลผลิตทางการเกษตร	หมายถึง ผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพ ของกิจการ
การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ	หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิง คุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพประกอบด้วย การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการ ขยายพันธุ์

กลุ่มของสินทรัพย์ชีวภาพ

หมายถึง การรวมกลุ่มของสัตว์ที่มีชีวิตหรือพืชที่มีชีวิตที่คล้ายคลึงกันเป็นกลุ่มเดียวกัน

มูลค่ายุติธรรม

หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า



บทที่ 2

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจทางการเกษตร

เกษตรกรรม ถือเป็นอาชีพที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย อันเนื่องมาจากความพร้อมทางด้านทรัพยากรธรรมชาติที่เหมาะสม ไม่ว่าจะเป็นลักษณะภูมิประเทศหรือสภาพภูมิอากาศที่เอื้อต่อการเพาะปลูก ถือได้ว่าเป็นแหล่งอยู่อาศัยหล่อเลี้ยงชีวิตคนในประเทศได้เป็นอย่างดี เกษตรกรรมจึงถือเป็นอาชีพหลักที่สามารถสร้างรายได้ให้คนไทยมาอย่างยาวนานตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ซึ่งจากพระราชบัญญัติมาตรฐานสินค้าเกษตร พ.ศ. 2551 ได้นิยามศัพท์ สินค้าเกษตร หมายความว่า ผลผลิตหรือผลิตภัณฑ์อันเกิดจากการกสิกรรม การประมง การปศุสัตว์ หรือการป่าไม้ และผลพลอยได้ของผลผลิตหรือผลิตภัณฑ์ดังกล่าว ซึ่งจากความหมายของสินค้าเกษตรข้างต้น แสดงให้เห็นว่า สินค้าเกษตรนั้นสามารถแบ่งประเภทได้ทั้งสินค้าที่มาจากกลุ่มพืชผลทางการเกษตรและสินค้าประเภทสัตว์ จากการศึกษาพบว่า ไพฑูรย์ รอดวินิจ (2547) ได้มีการจัดประเภทสินค้าเกษตรออกเป็น 5 กลุ่มย่อยตามการผลิตและสินค้า ดังนี้

1. กลุ่มพืชไร่ ได้แก่ ข้าวชนิดต่างๆ ซึ่งถือเป็นสินค้าเกษตรที่มีความสำคัญในทางเศรษฐกิจและมีการผลิตข้าวอยู่ทั่วไปในทุกท้องที่ของประเทศ
2. กลุ่มพืชไร่ ได้แก่ ข้าวโพด มันสำปะหลัง ปอ อ้อย ถั่วต่างๆ ฝ้าย ละหุ่ง และอื่นๆ โดยพืชไร่ส่วนใหญ่จะทำการผลิตขึ้นมาเพื่อเป็นสินค้าส่งออก อาทิเช่น ข้าวโพด และมันสำปะหลัง เป็นต้น
3. กลุ่มพืชสวน ได้แก่ ผลไม้และผักประเภทต่างๆ โดยลักษณะสำคัญของพืชกลุ่มนี้คือ เน้นเสีง่าย ทำให้มักมีแหล่งผลิตอยู่ใกล้กับแหล่งบริโภค
4. ปศุสัตว์และสัตว์ปีก ได้แก่ วัว ควาย หมู เป็ด ไก่ และอื่นๆ โดยสินค้ากลุ่มนี้จะผลิตอยู่ใกล้กับกลุ่มผลิตพืชสวน เพื่อใช้เป็นอาหารในการเลี้ยงสัตว์
5. สัตว์น้ำ ได้แก่ ปลา กุ้ง ปู หอย และอื่นๆ ซึ่งสินค้าเกษตรกลุ่มนี้ยังมีการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่เป็นสำคัญ ทำให้แหล่งผลิตส่วนใหญ่จึงอยู่ในท้องถิ่นที่มีแหล่งน้ำธรรมชาติทั่วไป

แต่ถ้าหากจัดประเภทสินค้าเกษตรกรรมโดยวัดจากการเติบโตและการเลี้ยงดูของสินทรัพย์ชีวภาพ สามารถแบ่งได้ 3 ลักษณะ (แพร กิระสุนทรพงษ์, 2545) ดังนี้

1. ขยายพันธุ์ที่ได้จากพ่อพันธุ์ เช่น เมล็ดพันธุ์พืช ลูกสุกร ไช้ไก่
2. ขยายเมื่อมีการเลี้ยงดูระยะหนึ่ง เช่น การมีอยู่หรือการซื้อเมล็ดพันธุ์มาเพาะปลูกจนกระทั่งสามารถขายเป็นเป็นผลิตภัณฑ์ที่บริโภคเป็นผักผลไม้ได้

3. เลี้ยงเป็นพ่อพันธุ์-แม่พันธุ์ หลังจากที่มีการเลี้ยงดูโดยที่กิจการไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะขายในเชิงพาณิชย์แต่เลี้ยงเพื่อผลผลิต

2.2 การส่งออกสินค้าเกษตรปี 2557

ภาคธุรกิจการเกษตรเริ่มเติบโตขึ้นจากการปฏิบัติตามนโยบายของภาครัฐ เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างเศรษฐกิจภาคเกษตร การบริหารจัดการน้ำที่ช่วยสนับสนุนให้การผลิตสินค้าเกษตรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยในปี 2557 เศรษฐกิจในภาคการเกษตรขยายตัวเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 1.2 เมื่อเทียบกับปี 2556 สาขาเกษตรที่มีการขยายตัวเพิ่มขึ้น ได้แก่ สาขาป่าน้ำมัน สาขาสัตว์ และสาขาพืช ตามลำดับ (สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2557)

ตารางที่ 2.1

อัตราการเติบโตของผลิตภัณฑ์มวลรวมภาคการเกษตร

หน่วย : ร้อยละ

สาขา	2557
ภาคเกษตร	1.2
พืช	1.5
ปศุสัตว์	1.9
ประมง	-1.8
บริการทางการเกษตร	-0.05
ป่าน้ำมัน	2.8

จากภาวะเกษตรที่มีการเพิ่มขึ้นในปี 2557 สินค้าเกษตรในสาขาพืช มีการขยายตัวร้อยละ 1.5 เมื่อเทียบกับปี 2556 ซึ่งผลผลิตทางการเกษตรที่เพิ่มขึ้น ได้แก่ ข้าวนาปี มันสำปะหลัง อ้อย โรงงาน ข้าวโพดเลี้ยงสัตว์ ยางพารา ปาล์มน้ำมัน และผลไม้ ในด้านราคา สินค้าเกษตรที่เพิ่มขึ้นมากที่สุดคือ มันสำปะหลัง อันเนื่องมาจากการที่ประเทศจีนซึ่งเป็นตลาดหลักมีความต้องการเพิ่มมากขึ้น

ประกอบกับมันสำปะหลังถือเป็นวัตถุดิบสำคัญในการแปรรูปไม่ว่าจะเป็นลานมันเส้น โรงงานแป้งมัน และอุตสาหกรรมต่อเนื่องอื่นๆ สำหรับสาขาปาล์ม ที่มีการขยายตัวกว่าร้อยละ 2.8 เมื่อเทียบกับปี 2556 จากผลผลิตน้ำผึ้งธรรมชาติ ถ่านไม้ และไม้ยางพารา ที่เกษตรกรเข้าร่วมโครงการสงเคราะห์ และส่งเสริมการตัดโค่นพื้นที่สวนยางพาราเก่าและปลูกทดแทนด้วยยางพาราพันธุ์ดีหรือพืชเศรษฐกิจอื่น เช่น ปาล์มน้ำมัน ตามนโยบายของกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ส่งผลให้ในปี 2557 ไม้ยางพารามีอัตราเพิ่มขึ้นกว่าร้อยละ 17.7 เมื่อเทียบกับปีที่ผ่านมา

ในปี 2557 ด้านการส่งออกผลผลิตสินค้าเกษตรมีอัตราการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 4.24 การที่สินค้าเกษตรมีการส่งออกมากขึ้นกว่าปีที่ผ่านมา เนื่องจากเศรษฐกิจโลกเริ่มมีการปรับตัวเพิ่มสูงขึ้นทำให้มูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์มีการปรับตัวเพิ่มขึ้นตามไปด้วย ในเกือบทุกตลาด ไม่ว่าจะเป็น จีน กลุ่มอาเซียน สหภาพยุโรป และสหรัฐอเมริกา

สินค้าเกษตรจัดเป็นสินค้าส่งออกที่มีความสำคัญในประเทศไทย ซึ่งในปี 2557 มีมูลค่าส่งออกกว่า 1,308,905 ล้านบาท โดยสินค้าเกษตรที่ส่งออกมากที่สุด ได้แก่ ยางธรรมชาติ ข้าว ปลา มันสำปะหลัง และผลไม้ เป็นต้น ซึ่งยางธรรมชาติมีการส่งออกมากที่สุดโดยมีมูลค่ากว่า 244,748 ล้านบาท และผลิตภัณฑ์ที่มีมูลค่าส่งออกมากที่สุด คือ ยางแท่ง ซึ่งมีมูลค่ากว่า 94,302 ล้านบาท มูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรที่สำคัญของประเทศไทย 10 อันดับแรก เทียบระหว่างปี 2556-2557 ดังนี้ (สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร, 2558)

ตารางที่ 2.2

มูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์ที่สำคัญ 10 อันดับ

หน่วย : ล้านบาท

สินค้าเกษตร	2556	2557
มูลค่าสินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์ส่งออกที่สำคัญ 10 อันดับแรก	1,268,217	1,308,905
ยางธรรมชาติ	315,159	244,748
ข้าวและผลิตภัณฑ์	149,733	191,228
ปลาและผลิตภัณฑ์	122,481	120,657

ตารางที่ 2.2

มูลค่าการส่งออกสินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์ที่สำคัญ 10 อันดับ (ต่อ)

หน่วย : ล้านบาท

สินค้าเกษตร	2556	2557
มันสำปะหลังและผลิตภัณฑ์	95,692	113,726
ผลไม้และผลิตภัณฑ์	80,962	95,906
น้ำตาลและผลิตภัณฑ์	94,262	95,437
เนื้อไก่และผลิตภัณฑ์	66,800	73,963
กุ้งและผลิตภัณฑ์	69,349	65,005
ผักและผลิตภัณฑ์	20,919	23,421
กากและเศษเหลือใช้ทำอาหารสัตว์	16,795	17,905
สินค้าเกษตรอื่นๆ	236,065	266,909

2.3 เนื้อหาของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้มีการจัดทำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยขอบเขตให้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ดังนี้

- 1) สินทรัพย์ชีวภาพ
- 2) ผลผลิตทางการเกษตร
- 3) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับที่ดินและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มปฏิบัติในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2559 เป็นต้นไป

สินทรัพย์ชีวภาพ (Biological Assets) คือ สัตว์ที่มีชีวิตหรือพืชที่มีชีวิต โดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (Consumable Biological Assets) จะเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลผลิตทางการเกษตรหรือเพื่อขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ โดยเมื่อทำการเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพแล้วจะไม่หลงเหลือสภาพเดิมอีกต่อไป อาทิเช่น ข้าวโพด และข้าวสาลี ซึ่งผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับจะอยู่ที่ข้าวโพดหรือข้าวสาลี เมื่อมีการเก็บเกี่ยวจะเก็บเกี่ยวไปทั้งต้นและไม่เหลือสภาพเดิม และเริ่มทำการเพาะปลูกในฤดูกาลใหม่ต่อไป ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคนั้นยังรวมไปถึงผลผลิตที่เจริญเติบโตบนพืชเพื่อการให้ผลผลิตและต้นไม้ที่ปลูกเพื่อนำไปเป็นไม้แปรรูปด้วย อาทิเช่น ผลปาล์มสดบนต้นปาล์ม หรือผลองุ่นจากเถาองุ่น เป็นต้น

2) สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Biological Assets) จะเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่ใช่เพื่อการอุปโภคบริโภค ซึ่งตัวของสินทรัพย์ชีวภาพนั้นจะไม่ได้กลายเป็นผลผลิตทางการเกษตรเมื่อถึงเวลาเก็บเกี่ยว แต่จะเป็นส่วนที่ให้ผลผลิตทางการเกษตรออกมาและสามารถเก็บเกี่ยวได้หลายรอบระยะเวลาบัญชี ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ที่ผลผลิตที่ได้ไม่ใช่ที่ตัวของสินทรัพย์ชีวภาพ สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิตในกลุ่มสัตว์ เช่น ปศุสัตว์เพื่อผลิตน้ำนม ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม จัดเป็นสินทรัพย์ชีวภาพในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต่อไป แต่สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพในกลุ่มพืชนั้นได้มีการประกาศเพิ่มเติมจากสภาวิชาชีพบัญชีมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 6 พฤศจิกายน 2558 ตามประกาศราชกิจจานุเบกษา โดยกล่าวถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าและรับรู้รายการของพืชเพื่อการให้ผลผลิตสำหรับกลุ่มพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) ไม่ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ฉบับที่ 41 แต่ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และจากการสัมมนาทำความเข้าใจมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม กับทางสภาวิชาชีพบัญชีเมื่อวันที่ 22 กันยายน 2558 ได้กล่าวถึงเหตุผลของความไม่เหมาะสมในการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต อันเนื่องมาจากในประเทศมาเลเซียในอดีตมีการใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมกับพืชเพื่อการให้ผลผลิตเช่นกัน แต่พบว่า การวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงออกมาสำหรับพืชที่อยู่

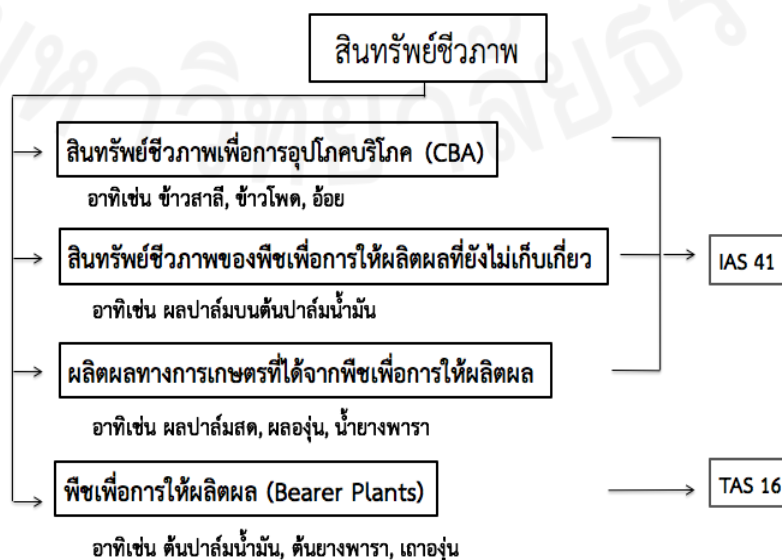
ในช่วงของการเจริญเติบโต ซึ่งในช่วงนี้จะไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงที่ชัดเจนมากนักและยังไม่มีการให้ผลผลิต ฉะนั้นการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมอาจไม่มีความเหมาะสมกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต

พืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) คือ พืชที่ใช้ในกระบวนการผลิตเพื่อจัดหาซึ่งผลผลิตทางการเกษตรและคาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี อาทิเช่น ต้นยางพารา ปาล์มน้ำมัน ที่ตัวต้นมีอายุการให้ผลผลิตมากกว่า 1 ปี จะจัดเป็นพืชเพื่อการให้ผลผลิต อีกทั้งมีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่จะขายต้นพืชนั้นเป็นผลผลิตทางการเกษตร ยกเว้นการขายเศษซากเมื่อสิ้นอายุการให้ผลผลิต เช่น หากต้นยางพาราได้สิ้นอายุการให้น้ำยางแล้ว ตัวลำต้นที่เหลือจะนำไปขายเศษซาก ยังถือว่าเป็นพืชเพื่อการให้ผลผลิตอยู่ แต่ถ้าหากกิจการมีการขายทั้งน้ำยางพารา (ผลผลิตทางการเกษตร) และขายต้นยางพาราที่ยังไม่สิ้นอายุ จะถือว่าเป็นไปได้มากที่จะขายแล้วกลายเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคทันที ซึ่งกลุ่มพืชเพื่อการให้ผลผลิตตามประกาศของสภานิติบัญญัติ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม แต่ให้ถือตามเกณฑ์ปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แทน นั่นคือให้มีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าพืชเพื่อการให้ผลผลิตด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม

ผลผลิตทางการเกษตร (Agricultural Produce) จะเป็นผลผลิตที่เก็บเกี่ยวได้มาจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ ซึ่งเมื่อทำการเก็บเกี่ยวแล้วผลผลิตทางการเกษตรจะโอนไปเป็นสินค้าคงเหลือในทันที อาทิเช่น ผลปาล์มสด ผักข้าวโพด น้ำยางพารา หัวมันสำปะหลัง เป็นต้น

ภาพที่ 2.1

รายการสินทรัพย์ชีวภาพ



การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (Fair Value Less Cost To Sell) ดังนี้

สินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดมูลค่าเมื่อมีการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออันเนื่องมาจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกในวันใกล้สิ้นรอบระยะเวลารายงานเพียงเล็กน้อย การวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอาจจะไม่เหมาะสมเนื่องจากยังไม่มี การเปลี่ยนแปลงมากนัก แต่ในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพมีลักษณะทางกายภาพอยู่ติดกับที่ดิน อาทิเช่น ต้นไม้ในป่าปลูก ซึ่งอาจไม่มีราคาตลาดของต้นไม้ในป่าปลูกแยกต่างหากแต่อาจมีราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่รวมกับมูลค่าที่ดินด้วย ในกรณีนี้สินทรัพย์ชีวภาพ ที่ดิน และส่วนปรับปรุงที่ดินถือเป็นสินทรัพย์เดียวกัน หากกิจการต้องการหามูลค่ายุติธรรมเฉพาะสินทรัพย์ชีวภาพนั้น กิจการต้องนำราคาตลาดของสินทรัพย์ที่รวมกันทั้งหมด หักด้วยราคาตลาดของที่ดินและส่วนปรับปรุงที่ดินเพื่อหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

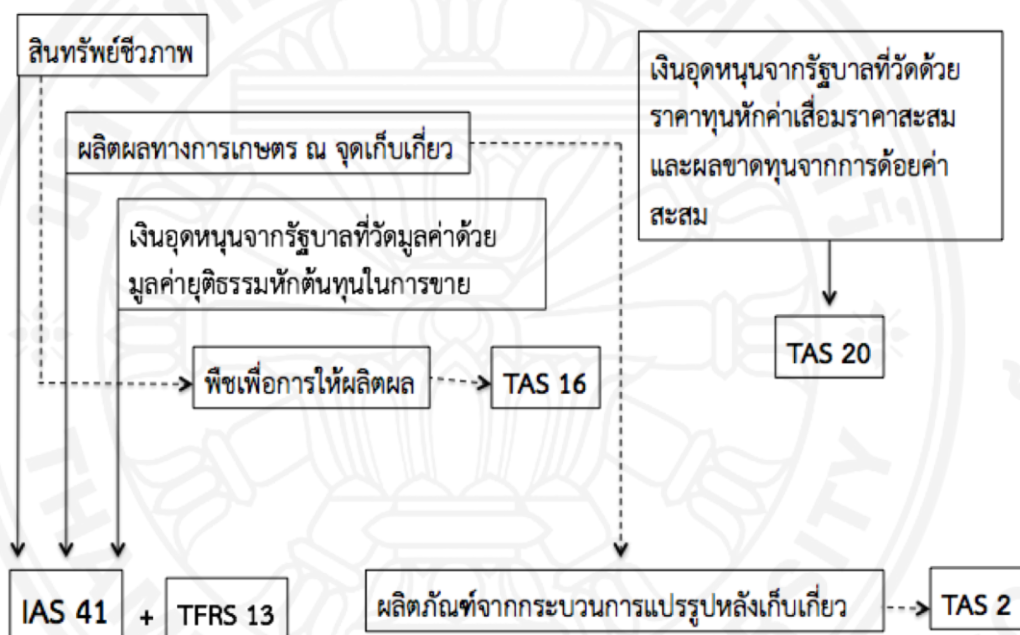
ผลิตผลทางการเกษตรที่ได้มาจากการเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพนั้น กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่วัดได้จากผลิตผลทางการเกษตรนั้นจะถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือในทันที โดยต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ต่อไป

พืชเพื่อการให้ผลิตผลนั้น (Bearer Plants) ตามประกาศสภาวิชาชีพที่73/2558 กำหนดให้กลุ่มพืชเพื่อการให้ผลิตผลต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แทน อันเนื่องมาจากการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอาจไม่เหมาะสมนักกับสินทรัพย์ชีวภาพที่มีอายุการให้ประโยชน์ยาวนาน สามารถให้ผลิตผลได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลารายงาน และพืชกลุ่มนี้จะไม่มีการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพมากนักเมื่อมีการเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่องที่พร้อมให้ผลิตผลได้อีกหลายรอบระยะเวลารายงานจนกว่าจะสิ้นอายุการให้ประโยชน์ ดังนั้นการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจึงไม่เหมาะสมกับพืชเพื่อการให้ผลิตผล โดยหากใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของพืชกลุ่มนี้ มูลค่าที่ได้อาจไม่สะท้อนกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับอย่างแท้จริง เนื่องจากพืชเพื่อการให้ผลิตผลไม่ได้มีวัตถุประสงค์ไว้เพื่อขาย ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีจึงกำหนดให้กิจการรับรู้พืชเพื่อการให้ผลิตผลนี้ด้วยวิธีราคาทุน โดยกิจการต้องถือปฏิบัติเกณฑ์ในการรับรู้และการวัดมูลค่าของพืชเพื่อการให้ผลิตผลทั้งที่ยังไม่พร้อมให้ผลิตผล

(Immature bearer plants) และที่พร้อมให้ผลิตผลแล้ว (Mature bearer plants) ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เช่นกัน

ภาพที่ 2.2

เกณฑ์การรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร



แต่ในบางกรณีที่กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือของการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก กล่าวคือไม่มีราคาเสนอซื้อขายรองรับและการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยทางเลือกอื่นไม่น่าเชื่อถืออย่างชัดเจน ซึ่งกิจการได้ปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม แล้วแต่ยังไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเช่นกัน ในกรณีดังกล่าวกิจการสามารถวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมแทนได้ แต่ในทันทีที่มีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือแล้วนั้น กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายในทันที ซึ่งในกรณีที่ในอดีตการรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรกได้ให้ถือว่ากิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือแล้วไม่สามารถกลับมาใช้วิธีราคาทุนได้ ถือว่ากิจการสามารถหามามูลค่ายุติธรรมได้

ผลกำไรหรือขาดทุน

ตามข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กำหนดให้กิจการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดที่เกิดขึ้นในทันที ซึ่งสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ยกเว้นพืชเพื่อการให้ผลิตผล) กิจการจะรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจาก 3 กรณี ดังนี้

- 1) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรก คือเมื่อมีการซื้อสินทรัพย์ชีวภาพหรือการเกิดขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพหน่วยใหม่
- 2) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว และ
- 3) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ จะเกิดขึ้นเมื่อมีการวัดสินทรัพย์ชีวภาพทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

สำหรับผลกำไรหรือขาดทุนของผลิตผลทางการเกษตรจะรับรู้เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดที่เกิดขึ้น โดยจะรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก ณ จุดเก็บเกี่ยว ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย กิจการอาจใช้วิธีราคาทุนแทนวิธีมูลค่ายุติธรรมได้ในเฉพาะกรณีที่การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยนับตั้งแต่การเกิดต้นทุนเมื่อเริ่มแรก อาทิเช่น การหว่านเมล็ดพันธุ์ข้าวโพดเพื่อการเพาะปลูกก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเพียงเล็กน้อย จึงยังไม่มีมีการเปลี่ยนแปลงมากนัก และในกรณีที่การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพนั้นคาดว่าจะไม่มีผลกระทบต่อราคาอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่น การเจริญเติบโตในช่วงแรกในการปลูกป่าสนที่จะมีวงจรการเก็บเกี่ยวที่ยาวนานเกิน 30 ปี อาจทำให้เป็นไปได้ยากในการทราบการเปลี่ยนแปลงทางสินทรัพย์ชีวภาพที่เกิดขึ้น

รายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลัง

สำหรับรายจ่ายที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นในภายหลังสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคนั้นมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายจ่ายดังกล่าวอย่างชัดเจน กิจการสามารถเลือกใช้ได้ว่าจะบันทึกรายจ่ายเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่ายหรือสินทรัพย์ได้ รายจ่ายที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร อาทิเช่น ค่าปุ๋ย ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว ค่าเชื้อเพลิง ค่าใช้จ่ายในการเพาะกล้า และค่าใช้จ่ายในการปราบศัตรูพืช เป็นต้น ซึ่งสำหรับการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมทั้งการบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์และค่าใช้จ่าย ผลสุดท้ายจะมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิเท่ากันทั้งสองกรณี มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมจึงไม่มีการบังคับใช้แต่กิจการควรเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นด้วย

สำหรับพืชเพื่อการให้ผลิตผลที่กำหนดแนวทางปฏิบัติให้ใช้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้ใช้วิธีราคาทุน ซึ่งรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับพืชเพื่อการให้

ผลิตผลจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน และสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังถ้ารายจ่ายนั้นทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น หรือทำให้ปริมาณของผลิตเพิ่มขึ้น หรือทำให้คุณภาพการผลิตเพิ่มขึ้นสามารถรวมรายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ได้ แต่ถ้าไม่ได้ส่งผลข้างต้นให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของกิจการ

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ได้กำหนดกรอบการรับรู้เกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ โดยแบ่งได้ออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลแบบไม่มีเงื่อนไข ให้ทำการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เข้าในงบกำไรขาดทุนในทันทีเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น

2) เงินอุดหนุนจากรัฐบาลแบบมีเงื่อนไข ให้ทำการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดขึ้นในเงินอุดหนุนที่ได้รับนั้นแล้ว โดยขึ้นอยู่กับเวลาและข้อกำหนด อาทิ เช่น หากเงื่อนไขของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลกำหนดให้กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนบางส่วนตามระยะเวลาที่กำหนด ให้กิจการทำการทยอยรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวในงบกำไรหรือขาดทุนตามระยะเวลาที่กำหนด แต่ในกรณีที่เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพที่ใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมในการวัดมูลค่า รวมไปถึงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับพืชเพื่อการให้ผลิตผล (Bearer Plants) กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับลักษณะที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละกลุ่ม และการประมาณปริมาณทางกายภาพของสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวด และปริมาณของผลิตผลทางการเกษตรระหว่างงวด อีกทั้งกิจการต้องเปิดเผยการมีอยู่ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งมีข้อจำกัดทางกรรมสิทธิ์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สิน หากกิจการมีภาระผูกพันเพื่อการพัฒนาหรือการได้มาซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพโดยระบุจำนวนเงินของภาระผูกพันนั้นๆ รวมทั้งกิจการต้องเปิดเผยกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงินที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรด้วย

กิจการต้องเปิดเผยลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม ซึ่งอาจอยู่ในรูปเชิงการบรรยายหรือในเชิงปริมาณ ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่มโดยอาจแยกแสดงระหว่างสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค และสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล หรือแยกระหว่างสินทรัพย์ชีวภาพที่พร้อมให้ผลผลิต และสินทรัพย์ชีวภาพที่ยังไม่พร้อมให้ผลผลิตตามความเหมาะสมของกิจการหรือกิจการเลือกที่จะแยกแสดงรายการทั้ง 2 ลักษณะก็ได้ ซึ่งการแยกแสดงรายการสินทรัพย์ชีวภาพเหล่านี้จะให้ข้อมูลที่เกิดประโยชน์ต่อการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการได้

รายการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างต้นงวดและ ณ วันสิ้นงวดนั้น กิจการต้องเปิดเผยรายการกระขยทอดที่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรของกิจการ ดังนี้

- ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสนับสนุนให้แยกแสดงรายการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและราคา
- ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการซื้อ
- ยอดลดลงเนื่องจากการขาย รวมทั้งสินทรัพย์ชีวภาพที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย
- ยอดลดลงเนื่องจากการเก็บเกี่ยว
- ยอดเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเก็บเกี่ยว
- ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิซึ่งเกิดจากการแปลงค่าเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในงบการเงิน
- รายการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ

ในการเปิดเผยข้อมูลยอดรวมของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวดปัจจุบันจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร รวมไปถึงการเปลี่ยนในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงนี้เกิดขึ้นได้ใน 2 กรณี

1) การเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพ (Physical Changes) จะเป็นการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโดยการเปรียบเทียบจากอายุที่เปลี่ยนแปลงไปในการวัดมูลค่าช่วงเวลาเดียวกัน เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพสิ้นปีอายุ 1 ปี เปรียบเทียบกับมูลค่ายุติธรรมตอนสิ้นปีที่อายุ 2 ปี การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นถือเป็นการเปลี่ยนแปลงทางด้าน

2) การเปลี่ยนแปลงทางด้านราคา (Prices Changes) จะเป็นการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโดยการเปรียบเทียบมูลค่ายุติธรรมในช่วงอายุของสินทรัพย์ชีวภาพที่เท่ากัน แต่มูลค่ายุติธรรมที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อเป็นการเปรียบเทียบว่าถ้าซื้อสินทรัพย์ชีวภาพตอนต้น

ปีกับสิ้นปีราคายุติธรรมจะแตกต่างกันหรือไม่ เช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพอายุ 1 ปี ตอนต้นปีเปรียบเทียบกับอายุ 1 ปีเท่าเดิมแต่วัดตอนสิ้นปี เป็นต้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

31 ธันวาคม 2555 สินทรัพย์ชีวภาพอายุ 1 ปี FVLCTS 100	}	→	Prices Changes 30
31 ธันวาคม 2556 สินทรัพย์ชีวภาพอายุ 1 ปี FVLCTS 130			
31 ธันวาคม 2556 สินทรัพย์ชีวภาพอายุ 2 ปี FVLCTS 200	}	→	Physical Changes 70

ซึ่งมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลผลกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายแยกระหว่างการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและทางด้านราคาออกจากกัน จะให้ประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงานและการคาดการณ์ในอนาคตได้ชัดเจนกว่าซึ่งมีความเหมาะสมในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพนั้นมีวงจรการผลิตรายเวลานานกว่า 1 ปี

สำหรับการเปิดเผยในกรณีที่กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยกิจการใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลถึงลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว พร้อมอธิบายสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหากเป็นไปได้ให้กิจการเปิดเผยเป็นช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้ พร้อมทั้งวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

แต่หากในเวลาต่อมามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือในระหว่างงวดปัจจุบัน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมในทันทีที่สามารถวัดได้ และต้องเปิดเผยข้อมูลลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าว พร้อมทั้งอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

ข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนของรัฐบาลกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตร โดยเปิดเผยถึงลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่รับรู้ในงบการเงิน โดยกล่าวถึงเงื่อนไขที่ยังไม่ได้ปฏิบัติตามรวมถึงภาระผูกพันอื่นที่อาจเกิดขึ้นจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการลดลงอย่างมีนัยสำคัญที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกับระดับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

สำหรับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเมื่อกิจการได้มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ในครั้งแรกนั้น ไม่จำเป็นต้องทำการปรับงบการเงินย้อนหลังแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ชีวภาพจากการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม โดยการปรับกับกำไร

สะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2559 ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในปี 2559

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพนั้นจะมีลักษณะที่แตกต่างออกไปจากสินทรัพย์ชนิดอื่นๆของกิจการ เนื่องจากการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพที่เกิดขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพจะส่งผลต่อการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการ ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพนั้นจะมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เช่นการเจริญเติบโตของต้นพืชจนถึงระยะเวลาเก็บเกี่ยว การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะส่งผลให้กระแสเงินสดที่กิจการจะได้รับเปลี่ยนแปลงไปด้วย ดังนั้นวิธีในการวัดมูลค่าที่จะสะท้อนผลการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพได้มากที่สุด คือ การวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม

การวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะทำให้ข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพมีความน่าเชื่อถือ เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคตได้ชัดเจนกว่า ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่วัดได้ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม ด้วย โดยเกณฑ์ในการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ให้ถือปฏิบัตินั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 วิธี ดังนี้

- 1) วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach) จะใช้วิธีการคำนวณหามูลค่ายุติธรรมจากการอ้างอิงราคาหรือข้อมูลของสินทรัพย์ที่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกันในตลาด
- 2) วิธีรายได้ (Income Approach) จะใช้วิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมจากการคิดลดมูลค่ากระแสเงินสดหรือจากรายได้/ค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตคิดกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน
- 3) วิธีต้นทุน (Cost Approach) หรือวิธีราคาทุนเปลี่ยนแทน จะใช้วิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมจากมูลค่าต้นทุนที่สถาบันการเงินจำเป็นต้องใช้เพื่อทดแทนสินทรัพย์ให้เทียบเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ โดยมูลค่าที่ได้จะต้องไม่เกินจากมูลค่าที่ต้องจัดหาทดแทนสินทรัพย์ในปัจจุบันได้

ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง มูลค่ายุติธรรม ได้กำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมออกเป็น 3 ระดับ เพื่อให้การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างขึ้น จากข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ และที่ไม่สามารถสังเกตได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ระดับที่ 1 (Level 1) ราคาเสนอซื้อขาย (Quoted Price) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินในอย่างเดียวกันและกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า ข้อมูลที่ได้ไม่ต้องทำการปรับปรุงด้วยปัจจัยต่างๆ ซึ่งข้อมูลระดับนี้ถือเป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้มากที่สุดของมูลค่ายุติธรรม อาทิเช่น ราคาตลาด เป็นต้น

ระดับที่ 2 (Level 2) ข้อมูลที่สังเกตได้นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 ซึ่งเป็นข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยมีเงื่อนไขตามรายการดังต่อไปนี้

- ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง
- ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์อย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันในตลาดที่ไม่มีการซื้อขายคล่อง
- ข้อมูลอื่นนอกจากราคาเสนอซื้อขายที่สังเกตได้ ไม่ว่าจะเป็น อัตราดอกเบี้ย อัตราผลตอบแทนที่สังเกตได้ หรือความผันผวน เป็นต้น

ระดับที่ 3 (Level 3) ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตจากตลาดได้ของสินทรัพย์นั้น จึงจำเป็นต้องมีการใช้ข้อสมมติฐานที่สำคัญมาใช้ในการกำหนดราคาของสินทรัพย์ โดยอาจใช้ข้อมูลที่มาจากกิจการเอง ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นอาจไม่จำเป็นต้องทำให้เป็นไปในแนวทางเดียวกับผู้ร่วมตลาดอื่น

2.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่มีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในการศึกษานั้น พบว่ามีการกล่าวถึงข้อดีหรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ หากมีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ ซึ่งสามารถสรุปและแยกประเด็นได้ ดังนี้

1) การแสดงมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ด้วยมูลค่ายุติธรรม

สินทรัพย์ชีวภาพหลากหลายชนิดมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งการรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้นจะส่งผลให้การเงินสะท้อนความเป็นจริงที่เกิดขึ้นของกิจการได้ดีกว่าราคาทุน อันเนื่องมาจากลักษณะของสินทรัพย์ชีวภาพมีความแตกต่างไปจากสินทรัพย์ชนิดอื่นๆ เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพจะมีการเจริญเติบโตตลอดเวลา ดังนั้น มูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพควรมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นตามการเจริญเติบโตทาง

กายภาพด้วย ซึ่งมูลค่ายุติธรรมถือเป็นตัวแทนความเป็นปัจจุบันในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546) สอดคล้องกับ พิมพ์ใจ วีรศุทธากร (2553) ได้แสดงให้เห็นถึงความน่าเชื่อถือของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ดีกว่าวิธีราคาทุน ในกรณีที่อาจเกิดผลิตภัณฑ์ร่วมหรือต้นทุนร่วม ส่งผลให้ไม่สามารถปันส่วนต้นทุนได้อย่างเท่าเทียมกัน และการปันส่วนอาจส่งผลให้เกิดความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นในกรณีที่สินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวก่อให้เกิดสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มขึ้น เช่น กรณีการออกลูกและกิจการนำลูกพันธุ์นี้ไปใช้ในกิจการเอง เป็นต้น Argile and Slof (2001) ให้ความคิดเห็นเพิ่มเติมว่าการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมจะช่วยลดความซับซ้อนในการคำนวณต้นทุนได้ หากใช้วิธีราคาทุนไม่ว่าจะเป็นการเตรียมก่อนปลูก การเจริญเติบโต หรือการตาย ในทุกช่วงเวลาจะเกิดต้นทุนร่วมกัน ยากต่อการปันส่วนให้มีความเหมาะสม

2) การเปรียบเทียบกันได้

จากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม มาใช้เพื่อเป็นแนวทางในทางปฏิบัติส่งผลให้ข้อมูลหรืองบการเงินของกิจการที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตร มีแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ทั้งการนำเสนองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลกิจกรรมทางการเกษตร (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546) อีกทั้งการใช้มูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพส่งผลให้ข้อมูลมีความเกี่ยวเนื่องกัน สามารถนำข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกิจการที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตร มาเปรียบเทียบระหว่างกันได้อย่างน่าเชื่อถือมากกว่าการใช้วิธีต้นทุนที่เกิดขึ้นในอดีต (พิมพ์ใจ วีรศุทธากร, 2553)

3) ความหลากหลายของวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม

จากการที่มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมระบุวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมที่มีความหลากหลายให้เลือกปฏิบัติ ส่งผลให้กิจการสามารถเลือกวิธีปฏิบัติที่มีความเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจ ส่งผลให้การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพมีความถูกต้องและสะท้อนภาพของกิจการได้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546)

4) การเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้การแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพมีแนวโน้มสูงขึ้น เนื่องจากราคาตลาดส่วนใหญ่มีสูงกว่าราคาทุน ส่งผลให้ฐานะทางการเงินของกิจการดีขึ้น และง่ายต่อการขอสินเชื่อในอนาคต (สุรีย์ ภิญญวรคุณ, 2546)

5) การแสดงรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม

จากการที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้มีการสนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการกำไรหรือขาดทุน โดยการแบ่งแยกรายการกำไรหรือขาดทุนที่มาจากการเปลี่ยนแปลงด้านกายภาพ (วงจรการผลิต) และ รายการกำไรหรือขาดทุนที่มาจากการเปลี่ยนแปลงด้านราคา ทำให้เกิดความสะดวกและเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องและใกล้เคียงความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น รวมทั้งยังสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในกระบวนการวางแผนในการผลิตและการวิเคราะห์ทางการตลาดได้ดียิ่งขึ้น (สุริย์ ภิญญวรคุณ, 2546) สอดคล้องกับ พิมพ์ใจ วีระศุทธากร (2553) ที่ให้ความเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะสามารถสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในส่วนของการแปรรูปเชิงชีวภาพได้ดีที่สุด ซึ่งจะเป็ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินได้เป็นอย่างดี

6) การคาดคะเนกระแสเงินสดในอนาคต

เมื่อกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ สามารถนำข้อมูลจากงบการเงินมาใช้ในการคาดคะเนกระแสเงินสด และผลการดำเนินงานของกิจการในอนาคตอย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น (สุริย์ ภิญญวรคุณ, 2546) อีกทั้งสามารถสะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างแท้จริง (กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรมและคณะ, 2548) เนื่องจากการปฏิบัติทางบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น ถือเป็นแนวทางที่แสดงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน สอดคล้องกับ Jana and Marta (2014) ที่ให้ความเห็นว่าการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมถือเป็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพที่น่าเชื่อถือ โดยจะมีความน่าเชื่อถือมากที่สุดหากมีราคาเสนอซื้อขายรองรับ

7) การเปิดเผยข้อมูล

ตามทีมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมกำหนดให้กิจการที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตรต้องทำการเปิดเผยข้อมูลประกอบงบการเงิน ทั้งข้อมูลที่ยรายงานในรูปตัวเงินและข้อมูลรายละเอียดอื่นๆ มากยิ่งขึ้น การเปิดเผยแสดงให้เห็นถึงโปร่งใสของกิจการ สอดคล้องกับหลักธรรมาภิบาล (Good Corporate Governance) สร้างความน่าเชื่อถือและภาพลักษณ์ที่ดีแก่กิจการ (สุริย์ ภิญญวรคุณ, 2546)

8) ความเป็นสากล

จากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ซึ่งถือเป็นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่มีความสำคัญในประเทศ ส่งผลให้ธุรกิจภาคเกษตรกรรมมีแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นมาตรฐานสากล สามารถเจรจาทางการค้ากับบริษัทต่างประเทศได้สะดวกมากยิ่งขึ้นและง่ายต่อการนำข้อมูลที่เปิดเผยไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลงบการเงิน (สุรีย์ ภิญญวรคุณ, 2546) อีกทั้งยังช่วยให้ประเทศไทยสามารถก้าวไปสู่การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบได้ในอนาคต (อรจิรา จำนงค์ทรง, 2556)

2.5 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่มีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาใช้ในการศึกษาพบว่ามีการกล่าวถึงข้อเสียหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น หากมีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ ซึ่งสามารถสรุปและแยกประเด็นได้ ดังนี้

1) การวัดมูลค่ายุติธรรม

1.1) การพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ

ปัญหาสำคัญที่อาจเกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมนั้นคือการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพมีการเจริญเติบโตอยู่ตลอดเวลา ส่งผลให้เกิดความยากลำบากต่อการพิสูจน์การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในวันที่ทำการวัดมูลค่ายุติธรรม โดย สุรีย์ ภิญญวรคุณ (2546) ได้กล่าวถึงปัญหานี้ว่าถึงแม้สภาพภายนอกจะเหมือนกัน แต่อาจมีคุณสมบัติบางประการที่ไม่อาจตรวจสอบได้ในขณะวัดมูลค่ายุติธรรม อาทิเช่น จำนวนของลูกสุกรในแม่พันธุ์ที่อุ้มท้อง ไม่อาจทราบได้ว่ามีจำนวนกี่ตัว หรือ การติดเชื้อบางชนิดในสินทรัพย์ชีวภาพ อาจส่งผลให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมผิดพลาดไม่สะท้อนกับมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ชีวภาพ จึงเป็นสาเหตุหนึ่งของความไม่เหมาะสมในการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

1.2) การวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมอาจไม่เหมาะสมกับสินทรัพย์ชีวภาพบางชนิด

เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพบางชนิดจะมีวงจรชีวิตสั้น ไม่มีความจำเป็นที่ต้องทำการรับรู้มูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละงวด อาทิเช่น การวัดมูลค่ากุ้งขณะที่เพาะพันธุ์ เนื่องจากกุ้งถูกเพาะพันธุ์ในบ่อเลี้ยงยากที่จะทำการวัดมูลค่ายุติธรรมได้ทั้งหมด เนื่องมาจากไม่ทราบจำนวนที่แท้จริงของกุ้งในบ่อ

เลี้ยง อีกทั้งในตลาดผู้บริโภคไม่มีการซื้อขายลูกกุ้งระหว่างเลี้ยง และสำหรับผู้เพาะเลี้ยงจะเลือกเฉพาะ กุ้งที่มีขนาดเหมาะสมที่จะนำไปทำการเพาะเลี้ยงต่อเท่านั้น ธุรกิจกุ้งจึงให้ความเห็นว่าอาจไม่มีความ จำเป็นที่จะต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม (วาสุกา ประสิทธิินาวา, 2546) หรือในสินทรัพย์ชีวภาพบาง รายการอาจมีช่วงระยะเวลาในการเติบโตยาวนาน และไม่มีหน่วยงานใดมารองรับการกำหนดมูลค่า แต่ละช่วงอายุอย่างชัดเจน ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่วัดได้ไม่น่าเชื่อถือ (วารินทร์ ธีระวงศ์วัฒน์, 2546) สอดคล้องกับ Bohusova, Svoboda and Nerudova (2012) ให้ความเห็นว่า การวัดด้วยวิธี มูลค่ายุติธรรมอาจไม่มีความเหมาะสมกับสินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ระหว่างการเจริญเติบโต ซึ่งอาจส่งผล ให้มูลค่ายุติธรรมเกิดความผันผวนได้ง่าย

2) วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมที่เลือกใช้ไม่น่าเชื่อถือ

วิธีมูลค่าปัจจุบันสุทธิถือเป็นวิธีหนึ่งที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมซึ่งให้ข้อมูลที่ไม่น่าเชื่อถือได้ยาก เกี่ยวเนื่องกับความเสี่ยงทางด้านราคาที่ดินที่สินทรัพย์ชีวภาพบางชนิดมีราคาผันผวนในระยะสั้น (มีการ เปลี่ยนแปลงทุกสัปดาห์) ยากแก่การประมาณการกระแสเงินสดที่จะได้รับ ซึ่งหากกิจการนำมาใช้ จะส่งผลให้สะท้อนงบการเงินผิดไปจากที่ควรจะเป็น (สุริย์ ภิญโญวรคุณ, 2546) (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546) โดย ักญญานัฐ รัตนประภาธรรม และคณะ (2548) ให้เหตุผลว่าราคาทุนมีการใช้แพร่หลาย มากกว่า และยังเป็น การวัดที่เที่ยงธรรม สามารถตรวจสอบได้ดีกว่าการวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งถ้า หากไม่มีราคาตลาดรองรับ ข้อมูลที่ได้อาจไม่มีความน่าเชื่อถือมากพอ อีกทั้งยังเสียต้นทุนเพิ่มขึ้นใน การคำนวณมูลค่ายุติธรรม (Athanasios, Stergios and Laskaridou ,2010)

3) การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุน

แนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ที่กำหนดให้กิจการรับรู้การ เปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพ เมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน รวมไปถึงการ รับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรก ณ จุดเก็บเกี่ยว ในรายการกำไรหรือขาดทุนในทันทีที่เกิดขึ้น ทำให้เกิดประเด็นปัญหาต่างๆ ดังนี้

3.1) การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนเร็วเกินไป

จากที่กิจการต้องทำการรับรู้รายการที่เปลี่ยนแปลงไปของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นรายการกำไร หรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุน โดยแยกแสดงรายการเปลี่ยนแปลงทางด้านกายภาพและด้านราคานั้น เป็นการรับรู้กำไรหรือขาดทุนเร็วเกินไป เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวเงินที่เข้าสู่กิจการโดย แท้จริง หรือเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Gain or Losses) ส่งผลให้

เกิดความผันผวนต่อผลการดำเนินงาน อาจส่งผลกระทบต่อประเด็นการแบ่งผลกำไร และการจ่ายชำระภาษีของกิจการ โดย กุลวดี ลิ้มอุสันโน (2546) ได้เสนอแนวทางการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวว่าไม่ควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุนทันที แต่ควรรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงในส่วนเกินทุนแทน (วารินทร์ อีระวงศ์วิวัฒน์, 2546) (วาลูกา ประสิทธิ์นาวา, 2546) (กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรมและคณะ, 2548) สอดคล้องกับ Elad and Herbohn (2011) ที่ให้ความคิดเห็นเพิ่มเติมว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้ได้รับผลกำไรที่มากเกินไปจนเกินความเป็นจริง

3.2) กรณีเกิดความเสียหายต่อสินทรัพย์ชีวภาพ

จากการที่มีการรับรู้รายการกำไรหรือจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมซึ่งถือเป็นรายการที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงนั้น หากในอนาคตเกิดความเสียหาย ภัยพิบัติ หรือภัยธรรมชาติต่างๆ ส่งผลให้สินทรัพย์ชีวภาพที่กำลังเจริญเติบโตเกิดความเสียหาย หรือไม่สามารถให้ผลผลิตไม่ได้ตามที่กิจการคาดการณ์เอาไว้ ทำให้กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากความเสียหายดังกล่าวในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น ส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องผลการดำเนินงานของกิจการ และความผันผวนต่องบการเงินในรอบระยะเวลารายงานนั้นได้ (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546) อาทิเช่น กรณีที่บริษัทประกอบกิจการเลี้ยงหอยนางรม เมื่อมีการวัดมูลค่ายุติธรรมสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการไม่ทราบจำนวนหอยนางรมที่แท้จริงจึงใช้วิธีการสุ่มในการวัดมูลค่า และทำการบันทึกการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นเข้าสู่งบกำไรขาดทุน และนำกำไรดังกล่าวจ่ายเป็นเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นทันที ปีต่อมาปรากฏว่าเกิดภัยธรรมชาติทำให้หอยนางรมที่เลี้ยงไว้ตายหมด ส่งผลให้กิจการล้มละลายทันที

4) การเปิดเผยข้อมูลและนำเสนองบการเงิน

4.1) ความยุ่งยากในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

เนื่องจากกิจการที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตรส่วนใหญ่จัดเป็นธุรกิจขนาดเล็กหรือธุรกิจครอบครัว ดังนั้นการที่กิจการต้องทำการวัดมูลค่ายุติธรรมในทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงานของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละชนิด จะสร้างความยุ่งยากในการเปิดเผยและจัดทำงบการเงิน ซึ่งประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอาจไม่คุ้มต่อค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการเตรียมข้อมูล (กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรมและคณะ, 2548) (Kaplan and Fender, 2000) สอดคล้องกับ Herbohn (2006) ให้ความเห็นว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ

4.2) การเปิดเผยข้อมูลมีความละเอียดเกินไป

ตามเนื้อหามาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ซึ่งมีความละเอียดมากทั้งข้อมูลทั่วไปและข้อมูลเพิ่มเติมของสินทรัพย์ชีวภาพในแต่ละประเภท ซึ่งบางรายการกิจการไม่เคยเก็บข้อมูลไว้ หรือบางรายการมี

รายละเอียดปลีกย่อย เช่น สินทรัพย์ชีวภาพ-ไม้ดอกไม้ประดับ ซึ่งมีความแตกต่างทั้งลักษณะพันธุ์ไม้หรืออายุพันธุ์ และถึงแม้ว่าพันธุ์ไม้เป็นชนิดเดียวกันและอายุเท่ากัน แต่ยังมีลักษณะทางกายภาพบางอย่างที่อาจแตกต่างกันได้ ซึ่งยากต่อการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพทุกรายการได้หมด (วารินทร์ ธีระวงศ์วิวัฒน์, 2546) (สุพัตรา ศรีทับทิม, 2546) (สุรีย์ ภิญโญวรคุณ, 2546)

4.3) ขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

กิจการที่ประกอบธุรกิจทางการเกษตรส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กำหนดให้ถือปฏิบัติ แต่พบว่าเนื้อหาส่วนใหญ่ยังใช้คำศัพท์ทางวิชาการยากแก่การทำความเข้าใจ อีกทั้งยังไม่มีตัวอย่างในการบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งอาจทำให้ผู้ที่ใช้ตีความในเนื้อหาไปได้หลายแบบ ส่งผลให้แต่ละกิจการเข้าใจแตกต่างกันได้ ทำให้เกิดความยุ่งยากต่อการปฏิบัติงาน และการบันทึกบัญชีของแต่ละกิจการไม่ถูกต้องตรงกัน (พิชญกาญจน์คลอด, 2555) (วารินทร์ ธีระวงศ์วิวัฒน์, 2546)

4.4) การเปิดเผยความลับของกิจการ

ข้อมูลบางรายการกิจการไม่สามารถเปิดเผยได้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม อาทิเช่น จำนวนหนี้สินที่เกี่ยวกับการพัฒนาและจัดหาสินทรัพย์ชีวภาพ กลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงทางการเงิน และจำนวนของสินทรัพย์ชีวภาพ เป็นต้นซึ่งการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจส่งผลให้กิจการสูญเสียความสามารถในการแข่งขันได้ (สุรีย์ ภิญโญวรคุณ, 2546)

2.6 วิธีการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

ตัวอย่าง 1 วิธีการทางบัญชีสำหรับปาล์มน้ำมัน จัดเป็นพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน แต่สำหรับผลผลิตที่ได้รับจากพืชเพื่อการให้ผลผลิต ได้แก่ ผลปาล์มน้ำมันสด ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 “เกษตรกรรม” โดยมีวิธีการทางบัญชี ดังต่อไปนี้

1) การได้ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันโดยจากการซื้อต้นพันธุ์

ซื้อต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันจำนวน 10 ต้น โดยมีราคาทุน 100 บาทต่อต้น

เดบิต ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน 1,000

เครดิต เงินสด / เจ้าหนี้การค้า 1,000

2) เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายในการเพาะเลี้ยงบำรุงรักษา กิจกรรมบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนปาล์มน้ำมัน

เดบิต วัสดุ และปุ๋ยบำรุงพันธุ์	1,000	
ค่าแรงงาน	2,000	
ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง	1,000	
เครดิต เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		4,000
เบิกใช้วัสดุ และปุ๋ยบำรุงพันธุ์		
เดบิต ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	4,000	
เครดิต วัสดุ และปุ๋ยบำรุงพันธุ์ใช้ไป		4,000

3) เมื่อต้นพันธุ์ให้ผลปาล์มน้ำมันครั้งแรก โดย ณ วันที่เกิดรายการผลปาล์มน้ำมัน ราคาตลาดซื้อขายเป็นเงิน 150 บาทต่อกิโลกรัม กิจกรรมได้ผลปาล์มน้ำมัน 10 กิโลกรัม โดยมีต้นทุนในการขนส่งทั้งสิ้น 200 บาท และค่านายหน้า 100 บาท ดังนั้นผลปาล์มน้ำมันจึงมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายทั้งสิ้น 1,200 บาท

เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ผลปาล์มน้ำมัน	1,200	
เครดิต กำไรจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก		1,200

4) การรับรู้รายการเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

4.1) รับรู้รายการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของผลปาล์มน้ำมัน

ณ วันสิ้นปี มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของผลปาล์มน้ำมัน เท่ากับ 140 บาทต่อกิโลกรัม (กิจกรรมมีผลปาล์มน้ำมันจำนวน 10 กิโลกรัม)

เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ผลปาล์มน้ำมัน	200	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม		200
หักต้นทุนในการขายผลปาล์มน้ำมัน		

(มูลค่าตามบัญชีผลปาล์มน้ำมัน 1,200 / FVLCTS 1,400 กำไรทั้งสิ้น 1,400-1,200 = 200)

4.2) กิจการคำนวณค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน โดยเริ่มคิดเมื่อต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันพร้อมให้ผลผลิต สมมติราคาทุนต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันเท่ากับ 100,000 บาท ปาล์มมีอายุ 20 ปี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	5,000	
	เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	5,000
(ค่าเสื่อมราคาปีละ $100,000 / 20 = 5,000$)			

5) ณ จุดเก็บเกี่ยวผลปาล์มน้ำมัน มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 150 บาทต่อกิโลกรัม (สมมติผลปาล์มน้ำมันมีจำนวน 10 กิโลกรัม)

เดบิต	ผลปาล์มน้ำมันสด	1,500	
	เครดิต	สินทรัพย์ชีวภาพ - ผลปาล์มน้ำมัน	1,400
		กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	100

6) กิจการขายผลปาล์มน้ำมันที่เก็บเกี่ยวแล้ว

เดบิต	เงินสด / ลูกหนี้การค้า	2,000	
	เครดิต	ขาย	2,000
เดบิต	ต้นทุนขาย	1,500	
	เครดิต	ผลปาล์มน้ำมันสด	1,500

7) เมื่อต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันหมดอายุการให้ผลผลิต โดยกิจการมีนโยบายขายซากต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันที่หมดอายุ

เดบิต	เงินสด	3,000	
	ขาดทุนจากการขายต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันหมดอายุ	1,500	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	500	
	เครดิต	ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	5,000

ตัวอย่าง 2 วิธีการทางบัญชีสำหรับไร่อ้อย จัดเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (Consumable Biological Asset) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 “เกษตรกรรม” โดยมีวิธีการทางบัญชี ดังต่อไปนี้

1) กิจการได้พันธุ์อ้อยจากการซื้อจากแหล่งภายนอก หรือจากการเพาะเลี้ยงพันธุ์ภายใน กิจการ ณ วันที่ได้รับพันธุ์อ้อยมีราคาตลาดรวมทั้งสิ้น 30,000 บาท โดยมีต้นทุนในการขนส่ง 500 บาท มีค่านายหน้า 5% ของราคาขาย ($30,000 \times 5\% = 1,500$)

1.1) ซื้อพันธุ์อ้อยจากแหล่งภายนอก

เดบิต	สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	28,000	
	ขาดทุนจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก	2,500	
	เครดิต เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		30,500
(FVLCTS $30,000 - 500 - 1,500 = 28,000$) (ราคาซื้อ $30,000 + 500 = 30,500$)			

1.2) เพาะเลี้ยงพันธุ์อ้อยภายในกิจการ

เดบิต	สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	28,000	
	เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		28,000

2) เมื่อเกิดรายการในการเพาะเลี้ยงบำรุงรักษา

2.1) กิจการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นสินทรัพย์

เดบิต	สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	1,000	
	เครดิต เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		1,000

2.2) กิจการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย

เดบิต	ต้นทุนการผลิต	1,000	
	เครดิต เงินสด / เจ้าหนี้การค้า		1,000

3) การรับรู้รายการเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของ อ้อย ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานทั้งสิ้น 30,000 บาท

เดบิต	สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	200	
	เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม		200
	หักต้นทุนในการขายอ้อย		

(มูลค่าตามบัญชี 28,000 / FVLCTS 30,000 มีกำไรทั้งสิ้น $30,000 - 28,000 = 200$)

4) กิจกรรมเก็บเกี่ยวอ้อยเพื่อขาย

เดบิต เงินสด / ลูกหนี้การค้า	45,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	5,000
เครดิต รายได้จากการขาย	50,000
เดบิต ต้นทุนขาย	30,000
เครดิต สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	30,000

2.7 ข้อขัดแย้งของนิยามศัพท์ “กิจกรรมทางการเกษตร”

จากนิยามศัพท์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ได้ให้นิยามศัพท์ของ “กิจกรรมทางการเกษตร หมายถึง การจัดการการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพและการเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขาย หรือเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ” ซึ่งใจความสำคัญในความหมายของกิจกรรมทางการเกษตร กิจกรรมต้องเข้าไปทำการจัดการให้เกิดกระบวนการเปลี่ยนแปลงไม่ว่าจะเป็นการดูแลสินทรัพย์ชีวภาพในการเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์ของสินทรัพย์ชีวภาพ นั่นคือกิจกรรมต้องดูแลให้สินทรัพย์ชีวภาพนั้นเจริญเติบโตจนพร้อมให้ผลผลิตได้ อาทิเช่น การใส่ปุ๋ยบำรุงดินให้ต้นยางพาราเจริญเติบโต เป็นต้น ซึ่งในกรณีที่พืชหรือสัตว์นั้นๆเกิดขึ้นเองตามธรรมชาติไม่ได้มีการเข้าไปดูแลให้การเจริญเติบโต จะไม่ถือเป็นกิจกรรมทางการเกษตรไม่เข้าข่ายให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาทิเช่น การเก็บพืชจากในป่ามาขาย การประมงจากทะเลโดยไม่ได้ทำการเพาะเลี้ยงด้วยตนเอง เป็นต้น ซึ่งนอกจากกิจกรรมมีการจัดการกับสินทรัพย์ชีวภาพนั้นแล้วยังต้องทำการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นด้วย ซึ่งในนิยามศัพท์คำว่า “การเก็บเกี่ยว หมายถึง การแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพหรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ” อาทิเช่น การเก็บเกี่ยวไร่อ้อย ซึ่งต้องทำการเก็บเกี่ยวไม่เหลือต้นทิ้งไว้ หรือการเก็บลูกปาล์มสด เป็นต้น จากนิยามศัพท์ข้างต้นจะทำให้เกิดความขัดแย้งกันในกรณีที่หากกิจกรรมนั้นมีการขายต้นพันธุ์ที่ไม่ได้ทำการเก็บเกี่ยวด้วย เช่น การขายต้นกล้วยพารา ซึ่งไม่ได้ทำการเก็บเกี่ยวแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพหรือยุติการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งสิ้น อาจทำให้การขายต้นกล้วยพาราจะไม่สามารถถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมฉบับนี้ได้

2.8 ผลการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยที่ผ่านมาเกี่ยวกับการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้กับกิจการในประเทศไทยนั้น พบว่ามีผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพหลากหลาย รูปแบบไม่ว่าจะเป็น ฟาร์มสุกร ปาล์มน้ำมัน ไม้ดอก - ไม้ประดับ หรือยางพารา โดยทำการศึกษาถึงความเป็นไปได้ ผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น หรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ รวมไปถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีของธุรกิจด้านการเกษตรที่นำมาใช้ในปัจจุบัน ดังนี้

สำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันของธุรกิจด้านการเกษตรในประเทศไทยส่วนใหญ่ยังใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมพันธุ์สะสมและค่าเผื่อด้วยค่าสะสมในการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ ซึ่งจากการศึกษา ทนงศักดิ์ คงเจริญถิ่น (2546) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีของบริษัท กลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรพบว่า บริษัทในกลุ่มธุรกิจนี้ยังทำการวัดมูลค่าและรับรู้รายการกำไร หรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร โดยรวมรายการบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพในสินค้านี้คงเหลือ ด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ในส่วนต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพจัดอยู่ในสินทรัพย์ถาวร โดยการคิดค่าเสื่อมพันธุ์และบันทึกค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุนเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ กุลวดี ลิ้มอุสนโน (2546) ที่ศึกษาเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมในการนำมาใช้กับธุรกิจกลุ่มสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย พบว่าธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันส่วนใหญ่ยังคงใช้วิธีราคาทุนในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรเช่นกัน โดยการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนไปสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพใช้วิธีบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายการตัดจำหน่ายต้นทุนสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่า ส่วนผลิตผลทางการเกษตรนั้นจะบันทึกเป็นผลขาดทุนในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน แต่จากการศึกษา วารินทร์ อีระวงศ์วิวัฒน์ (2546) ซึ่งศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีไทยสำหรับธุรกิจสวนยางพาราเพื่อผลิตน้ำยางสด พบว่ากิจการที่ประกอบธุรกิจสวนยางพาราไม่ได้ทำการรับรู้และวัดมูลค่าของต้นยางพาราเป็นสินทรัพย์ของกิจการ สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับยางพาราเกิดขึ้นก่อนต้นยางพาราจะสามารถให้ผลผลิตรวมทั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากต้นยางพาราสามารถให้ผลผลิตได้ มีการบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าว 2 แนวทางคือ บันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนต้นยางพาราจะสามารถให้ผลผลิตสะสมเป็นต้นทุนรอตัดจ่าย โดยเริ่มตัดจ่ายเมื่อต้นยางพาราสามารถให้ผลผลิตได้ ส่วนค่าใช้จ่ายหลังการให้ผลผลิตของต้นยางพาราจะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นประจำงวดนั้นๆ สำหรับการบันทึกค่าใช้จ่ายอีกแนวทางจะบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับปลูกยางพาราทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดที่

เกิดขึ้น แต่ถ้าหากต้นยางพาราหมดอายุการให้ผลผลิตจะบันทึกเป็นรายได้จากการขายต้นยางพารา สำหรับผลผลิตน้ำยางสด กิจการจะไม่บันทึกบัญชีและรับรู้มูลค่าเป็นสินค้าคงเหลือเนื่องจากน้ำยางสด ถือเป็นผลผลิตที่ไม่สามารถเก็บรักษาเอาไว้ได้

จากการศึกษาถึงความคิดเห็นต่อการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้กับธุรกิจการเกษตรนั้นพบว่าส่วนใหญ่คิดว่าเหมาะสมในการปฏิบัติแต่ยังมีหลายประเด็นปัญหาที่ยังไม่แน่ใจเกี่ยวกับการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่ง อูมา รุ่งเรือง (2547) ได้ทำการสอบถามความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบบัญชีให้กลุ่มบริษัทธุรกิจการเกษตรและนิสิตนักศึกษาที่ทำการศึกษามาตราฐานการบัญชีฉบับนี้พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยกับข้อกำหนดในมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรม แต่ยังไม่แน่ใจเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพและผลผลิตทางการเกษตรด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม สอดคล้องกับ กุลวดี ลิ้มอุสนโน (2546) ที่ทำการสอบถามความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีของธุรกิจสวนปาล์มน้ำมัน พบว่ามีความเหมาะสมหากนำมาปฏิบัติใช้โดยให้ความคิดเห็นว่ากิจการจะสามารถรายงานเกี่ยวกับปาล์มน้ำมันได้ตลอดช่วงอายุ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก แต่ยังมีหลายการศึกษาที่อธิบายถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ รวมไปถึงการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์ชีวภาพ โดย Bohusova, Svoboda and Nerudova (2012) ที่ทำการศึกษาถึงอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม พบว่า สินทรัพย์ชีวภาพมีลักษณะทางธุรกิจที่แตกต่างไปกลุ่มธุรกิจอื่น และการที่มาตราฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รับรู้รายการกำไรขาดทุนในทันทีนั้น กำไรดังกล่าวเป็นกำไรที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง อีกทั้งการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมไม่เหมาะสมกับสินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ระหว่างการเจริญเติบโต เนื่องจากช่วงเวลาดังกล่าวไม่ได้มีการให้ผลผลิต มูลค่ายุติธรรมที่คำนวณได้อาจไม่สะท้อนกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับอย่างแท้จริง พิษณุ กาญจนคลอด (2555) ได้เสนอแนวทางแก้ปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น อาทิเช่น ควรมีการจัดอบรมและอธิบายตัวอย่างในการวัดมูลค่าและแนวปฏิบัติทางบัญชีให้แก่กิจการเพื่อความชัดเจนและเข้าใจตรงกัน และควรเปิดช่วงระยะเวลาให้กิจการได้ทดลองก่อนบังคับใช้จริง สอดคล้องกับ สุพัตรา ศรีทับทิม (2546) ที่ให้ความคิดเห็นเพิ่มเติมว่าการนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมจะนำไปสู่ความน่าเชื่อถือของธุรกิจแต่ควรใช้เวลาในการทำความเข้าใจ การเตรียมข้อมูลที่จำเป็นต่อการเปิดเผยข้อมูลก่อนจะมีการประกาศใช้ในประเทศไทย

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

สำหรับวิธีดำเนินการวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้กับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจพืชทางการเกษตรที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจะกล่าวถึงวิธีการที่ใช้ในการศึกษา โดยมีเนื้อหาดังต่อไปนี้

3.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษา

ประชากรที่ใช้ในการศึกษามุ่งเน้นในบริษัทเฉพาะกลุ่มพืชทางการเกษตรที่ดำเนินกิจกรรมทางการเกษตรโดยมีรายการสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตรเท่านั้น ที่ต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติ สำหรับประชากรที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้จะเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมไปถึงบริษัทมหาชนที่ดำเนินธุรกิจในกลุ่มพืชทางการเกษตร โดยจะคัดเลือกเฉพาะที่ทางบริษัททำการเพาะปลูกเองเท่านั้น ดังแสดงในตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1

รายชื่อบริษัทที่ดำเนินธุรกิจกลุ่มพืชทางการเกษตร

	บริษัท	สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทางการเกษตร
1	บริษัท อีเทอนอล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)	มันสำปะหลัง	หัวมันสำปะหลัง
		ต้นไผ่	ไผ่หลังเก็บเกี่ยว
		ข้าวโพด	ฝักข้าวโพด
		หญ้าเนเปียร์	หญ้าหลังเก็บเกี่ยว
2	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	พืชพลังงาน	พืชหลังเก็บเกี่ยว
3	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	ต้นกระดาศ	ต้นกระดาศที่เก็บเกี่ยว
4	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด

ตารางที่ 3.1

รายชื่อบริษัทที่ดำเนินธุรกิจกลุ่มพืชทางการเกษตร (ต่อ)

	บริษัท	สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทางการเกษตร
5	บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
6	บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
7	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
8	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
9	บริษัท แพนชีวูด อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
10	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด
11	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด
12	บริษัท ฟู้ดแอนดรีนจ์ จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด
13	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	อ้อย	อ้อยที่เก็บเกี่ยว
14	บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)	สับปะรด	ผลสับปะรด
15	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ข้าวโพดหวาน	ฝักข้าวโพด

3.2 วิธีการเก็บข้อมูล

การศึกษานี้มีวิธีการและขั้นตอนในการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังนี้

1. ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ปี 2557 และทำการคัดเลือกเฉพาะบริษัทที่ดำเนินธุรกิจพืชทางการเกษตรเท่านั้น เพื่อทำการวิเคราะห์แนวปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรของกิจการว่ามีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปรับใช้ในกิจการหรือไม่

2. ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก โดยคัดเลือกจากกิจการที่มีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติก่อนถึงวันที่มีการบังคับใช้จริง (Early Adoption) จำนวน 1 บริษัท และบริษัทที่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ จำนวน 1 บริษัท เพื่อทำการสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาในการนำมาปฏิบัติใช้ในธุรกิจและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ โดยมีตัวแทนผู้ถูกสัมภาษณ์ในตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ซึ่งมีประเด็นสำคัญที่ใช้ในการสัมภาษณ์เกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ดังนี้

2.1) การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

- แนวปฏิบัติทางบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในปัจจุบัน ซึ่งถ้าหากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ กิจการเลือกใช้วิธีใดในการคำนวณหามูลค่ายุติธรรม
- ความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ

2.2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล

- สอบถามความคิดเห็นถึงการเปิดเผยข้อมูลตามแนวปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมว่ามีการเปิดเผยมากหรือน้อยเกินไปหรือไม่ควรมีการพิจารณาปรับปรุงในประเด็นใดบ้าง

2.3) ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

- ความเหมาะสมและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นในการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนทันทีทั้งจำนวนตามแนวปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

2.4) ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติ

- ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากมีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติ
- ความเหมาะสมในการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริงในกิจการ

2.5) ข้อเสนอแนะ

- แนวทางการแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นหากมีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริง

2.6) ประเด็นปัญหาเพิ่มเติม

- ความคิดเห็นเกี่ยวกับการประกาศแนวปฏิบัติเพิ่มเติม “พืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants)”

บทที่ 4

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

การศึกษาเรื่อง “การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร” ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริงก่อนการบังคับใช้ และวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า รวมไปถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตร อีกทั้งเพื่อศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ความเหมาะสม รวมไปถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ในรายงานประจำปี 2557 จำนวน 15 บริษัท ถึงวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ และทำการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม ซึ่งก่อนที่จะเริ่มทำการศึกษาทางผู้วิจัยมีความตั้งใจที่จะทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเพียง 2 บริษัท ได้แก่บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติก่อนถึงวันที่มีการบังคับใช้จริง (Early Adoption) จำนวน 1 บริษัท และบริษัทที่ยังไม่ได้นำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติจำนวน 1 บริษัท แต่หลังจากทำการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้ง 15 บริษัท พบว่ามีบริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมที่น่าสนใจจึงได้ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเพิ่มอีก 1 บริษัท ดังนั้นจึงมีบริษัทที่ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจำนวนทั้งสิ้น 3 บริษัท โดยใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา ซึ่งสามารถแบ่งการนำเสนอออกเป็น 2 ส่วนหลัก ดังนี้

ส่วนที่ 1 การศึกษาข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557

- 1.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนการบังคับใช้จริง
- 1.2 บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้
- 1.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน

ส่วนที่ 2 ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี

เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ และประเด็นปัญหาเพิ่มเติมที่เกิดขึ้น

- 2.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนมีการบังคับใช้จริง
- 2.2 บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้

2.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วัสดุค่ายุติธรรม โดยกลับมาใช้
วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน

ตารางที่ 4.1

รายการบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรของบริษัทที่ใช้ในการศึกษา

	บริษัท	สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทาง การเกษตร
1	บริษัทที่นำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนบังคับใช้จริง		
	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	ต้นกระดาศ	ต้นกระดาศเก็บเกี่ยว
2	บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้		
2.1	บริษัท อีเทอนอล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)	มันสำปะหลัง	หัวมันสำปะหลัง
		ต้นไผ่	ไผ่หลังเก็บเกี่ยว
		ข้าวโพด	ฝักข้าวโพด
		หญ้าเนเปียร์	หญ้าหลังเก็บเกี่ยว
2.2	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ข้าวโพดหวาน	ฝักข้าวโพด
2.3	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเทคส์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด
2.4	บริษัท ฟู้ดแอนด์ดริ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด
2.5	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
2.6	บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
2.7	บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด

ตารางที่ 4.1

รายการบัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ และผลิตผลทางการเกษตรของบริษัทที่ใช้ในการศึกษา (ต่อ)

	บริษัท	สินทรัพย์ชีวภาพ	ผลิตผลทางการเกษตร
2	บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)		
2.8	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
2.9	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
2.10	บริษัท แพนซีวูด อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ผลปาล์มสด
2.11	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	อ้อย	อ้อยที่เก็บเกี่ยว
2.12	บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)	สับปะรด	ผลสับปะรด
2.13	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	พืชพลังงาน	พืชหลังเก็บเกี่ยว
3	บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน		
	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	น้ำยางสด

ตารางที่ 4.2

สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

	บริษัท	สินทรัพย์ ชีวภาพ	แนวปฏิบัติทางบัญชี	ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงของสินทรัพย์ ชีวภาพ	อายุการให้ ประโยชน์ (ปี)
บริษัทที่นำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนบังคับใช้จริง					
1	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	ต้นกระดาศ	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนใน การขาย (วิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิ)	-	-
บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้					
2	บริษัท อีเทอนอล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)	มันสำปะหลัง ข้าวโพด ไร่ หญ้าเนเปียร์	ราคาทุน	- กล้าพันธุ์มันสำปะหลัง - ค่าปรับสภาพพื้นที่หน้าดินเพื่อใช้ในการปลูก - ค่าปุ๋ย ค่าแรง และค่าไถหุ้ยอื่นๆ	-
3	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ข้าวโพดหวาน	ราคาทุน	- ค่าเมล็ดพันธุ์ - ค่าปุ๋ย ค่าแรงงาน - ค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกิดขึ้นในรอบการเพาะปลูก	-
4	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	ราคาทุน	- ต้นพันธุ์ยาง เงินลงทุนในการปลูกต้นยาง - ต้นทุนในการพัฒนาสวนยาง	20

ตารางที่ 4.2

สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (ต่อ)

	บริษัท	สินทรัพย์ ชีวภาพ	แนวปฏิบัติทางบัญชี	ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงของสินทรัพย์ ชีวภาพ	อายุการให้ ประโยชน์ (ปี)
	บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)				
5	บริษัท ฟู้ดแอนด์ดริ้งส์ จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	ราคาทุน	- ค่าต้นพันธุ์ยาง และค่าใช้จ่ายในการปลูก ก่อนต้นยางพร้อมให้ผลผลิต	20
6	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- ต้นพันธุ์ยาง เงินลงทุนในการปลูกต้นยาง - ค่าใช้จ่ายการได้มาซึ่งสิทธิใช้ที่ดินป่าสงวน	25
7	บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- การล้มต้นปาล์ม - การปรับปรุงสภาพพื้นที่หน้าดินและร่องน้ำ - ต้นทุนการเพาะปลูกปาล์ม - การปราบวัชพืชและค่าปุ๋ย	20
8	บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- ต้นทุนการเพาะปลูกปาล์มน้ำมัน - ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในรอบการ เพาะปลูก	20

ตารางที่ 4.2
สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (ต่อ)

	บริษัท	สินทรัพย์ ชีวภาพ	แนวปฏิบัติทางบัญชี	ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงของสินทรัพย์ ชีวภาพ	อายุการให้ ประโยชน์ (ปี)
	บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)				
9	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- ค่าต้นปาล์ม - ค่าใช้จ่ายในการปลูกก่อนที่ต้นปาล์ม จะให้ผลผลิต	20
10	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- ค่าต้นปาล์ม เงินลงทุนในการปลูกต้นปาล์ม - ค่าใช้จ่ายการได้มาซึ่งสิทธิใช้ที่ดินป่าสงวน	25
11	บริษัท แพนชีวิ๊ด อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)	ปาล์มน้ำมัน	ราคาทุน	- ค่าต้นปาล์ม - ค่าใช้จ่ายในการปลูกก่อนที่ต้นปาล์ม จะให้ผลผลิต	20
12	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	อ้อย	ราคาทุน	- ต้นทุนการซื้อพันธุ์อ้อย - ต้นทุนอ้อยที่เก็บเกี่ยวเพื่อขยายพันธุ์ - ค่าปุ๋ย ค่าแรงงาน ค่าใช้อื่นที่เกี่ยวข้อง	-

ตารางที่ 4.2

สรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง (ต่อ)

	บริษัท	สินทรัพย์ ชีวภาพ	แนวปฏิบัติทางบัญชี	ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงของสินทรัพย์ ชีวภาพ	อายุการให้ ประโยชน์ (ปี)
	บริษัทที่ยังไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)				
13	บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)	สับปะรด	ราคาทุน	- ต้นทุนพันธุ์สับปะรด และค่าใช้จ่ายอื่น	-
14	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)	พืชพลังงาน	ราคาทุน	- ต้นทุนการปรับปรุงที่ดิน - ค่ากล้าไม้ ค่าใช้จ่ายในการปลูกก่อนตัดพืช	-
	บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน				
15	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดสทรี จำกัด (มหาชน)	ยางพารา	ราคาทุน	- การปรับปรุงสภาพพื้นที่หน้าดินและทำร่องน้ำ - ต้นทุนพันธุ์ยางพาราและปาล์มน้ำมัน - ค่าปุ๋ย ค่าปราบวัชพืช ค่าปลูก	20

4.2 การศึกษาข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557

4.2.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนการบังคับใช้จริง

บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

กิจการประกอบธุรกิจด้านการผลิตและจำหน่ายกระดาษถ่ายเอกสาร กระดาษพิมพ์เขียน และเยื่อกระดาษครบวงจรทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ ต้นกระดาษ หรือไม้ยูคาลิปตัส ซึ่งเป็นสายพันธุ์ที่มีการพัฒนาขึ้นเองผ่านการค้นคว้าวิจัย อีกทั้งยังมีการใช้เทคโนโลยีการขยายพันธุ์ด้วยวิธีแยกเนื้อเยื่อจากแม่พันธุ์ที่ดี ส่งผลให้ได้คุณภาพต้นกล้าที่มีลักษณะเหมือนกันหมด และได้เยื่อกระดาษที่มีมาตรฐานเดียวกัน สำหรับการเพาะปลูกต้นกระดาษนั้นทางกิจการได้จัดทำโครงการส่งเสริมการปลูกต้นกระดาษบนคันนากับเกษตรกรโดยตรง ซึ่งเป็นการนำพื้นที่เหลือใช้มาก่อให้เกิดรายได้อีกทางหนึ่ง โดยทางกิจการจะให้ต้นกล้าโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายใดๆ ซึ่งกิจการจะส่งทีมงานสำรวจตั้งแต่กระบวนการปลูกต้นกล้าลงดิน และสำรวจอัตราการอยู่รอด พร้อมทั้งคอยให้คำแนะนำแก่เกษตรกรในทุกๆ 6 เดือน โดยกิจการเริ่มดำเนินการส่งเสริมการปลูกต้นกระดาษบนคันนาเกือบทั่วประเทศ ตั้งแต่ปี 2551 เป็นต้นมา สำหรับระยะเวลาในการเพาะปลูกขึ้นอยู่กับขนาดไม้ที่สามารถนำมาผลิตเยื่อกระดาษได้ต้องมีเส้นผ่าศูนย์กลาง 2.5 นิ้ว จนถึงประมาณ 5 นิ้ว โดยใช้ระยะเวลาประมาณ 3-5 ปี ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมในการเพาะปลูก

จากการเปิดเผยข้อมูลงบการเงินและรายงานประจำปีของกิจการย้อนหลังพบว่า ในปี 2554 กิจการใช้วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมเป็นปีสุดท้าย ซึ่งการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพนั้น แสดงอยู่ในข้อบัญญัติ “ต้นทุนการปลูกกระดาษและค่าตัดจำหน่าย” โดยต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วยค่าต้นกล้าและค่าใช้จ่ายในการปลูกซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่จะสามารถตัดต้นกระดาษไปใช้ประโยชน์ได้ ต้นทุนดังกล่าวนี้จะแสดงเป็นสินทรัพย์ในราคาทุนและถูกตัดจำหน่ายตามจำนวนผลผลิตที่กิจการจะนำไปใช้ประโยชน์ และประเมินการด้อยค่าสำหรับต้นทุนการปลูกในพื้นที่ที่ไม่ได้ผลผลิตหรือผลผลิตเกิดความเสียหาย ซึ่งมีรายละเอียดการเปิดเผยในงบการเงิน ดังต่อไปนี้

การเปิดเผยในงบการเงิน ปี 2554 (แสดงวิธีราคาทุน)

ภาพที่ 4.1

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2554

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554

หน่วย : บาท

หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	31 ธันวาคม 2554	31 ธันวาคม 2553	31 ธันวาคม 2554	31 ธันวาคม 2553
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
เงินฝากธนาคารที่ติดภาระค้ำประกัน	14	34,831,415	69,831,582	-
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น				
ต้นทุนการปลูกกระต๊าก	19	768,382,840	270,885,463	156,807,678
อื่นๆ	20	148,958,359	98,522,745	119,229,063
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		2,340,575,098	1,818,056,547	1,205,817,820
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		27,481,229,103	20,750,567,668	25,732,860,808
รวมสินทรัพย์		33,801,599,448	27,425,321,479	31,940,017,201

ภาพที่ 4.2

รายการสินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

19. ต้นทุนการปลูกต้นกระต๊าก

หน่วย : พันบาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2554	2553	2554	2553
ต้นทุนการปลูกต้นกระต๊าก	1,023,038	375,362	234,827	145,531
หัก: ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์	(254,655)	(104,477)	(78,019)	(44,442)
สุทธิ	768,383	270,885	156,808	101,089

รายการเปลี่ยนแปลงของบัญชีต้นทุนการปลูกต้นกระต๊ากสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2554 และ 2553 สรุปได้ดังนี้

หน่วย : พันบาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2554	2553	2554	2553
มูลค่าสุทธิตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม	270,885	111,112	101,089	95,283
ต้นทุนการปลูกจ่ายเพิ่มระหว่างปี	647,676	212,525	89,296	8,113
ค่าเผื่อการด้อยค่าเพิ่มขึ้นระหว่างปี	(150,178)	(52,752)	(33,577)	(2,307)
มูลค่าสุทธิตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม	768,383	270,885	156,808	101,089

และในปี 2555 บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน) ได้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่องเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติก่อนมีผลการบังคับใช้ใน ประเทศไทย ซึ่งกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว และในปี 2555 กิจการได้มีการ ปรับงบการเงินย้อนหลังในปี 2554 เปรียบเสมือนหนึ่งว่ากิจการได้รับรู้มูลค่าของต้นกระดาศด้วย มูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยวมาโดยตลอด และผลสะสมของการ เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวแสดงเป็นรายการปรับปรุงที่มีผลกระทบแสดงเป็นรายการแยก ต่างหากในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

รายการปรับปรุงที่มีผลกระทบต่อรายการในงบแสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554 และวันที่ 1 มกราคม 2554 รวมทั้งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2555 และ 2554 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.3
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ปี 2555

	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะกิจการ		
	31 ธันวาคม	31 ธันวาคม	1 มกราคม	31 ธันวาคม	31 ธันวาคม	1 มกราคม
	2555	2554	2554	2555	2554	2554
งบแสดงฐานะการเงิน						
เงินลงทุนในบริษัทร่วมเพิ่มขึ้น	78,769	35,843	17,287	11,166	11,166	5,524
สินทรัพย์ชีวภาพ-ต้นกระดาศเพิ่มขึ้น(ลดลง)	543,460	229,949	67,470	90,142	23,672	(61,846)
กำไรสะสม-ยังไม่ได้จัดสรรเพิ่มขึ้น(ลดลง)	368,567	138,121	1,519	90,142	23,672	(61,846)
ส่วนของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
ของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น	231,192	105,201	65,951	-	-	-
ผลต่างจากการซื้อเงินลงทุนในบริษัทร่วมลดลง	22,470	22,470	17,287	11,166	11,166	5,524
หน่วย : พันบาท						
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม						
	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ			
	2555	2554	2555	2554		
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ						
ส่วนแบ่งกำไรจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมเพิ่มขึ้น	42,926	13,373	-	-		
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม						
ของสินทรัพย์ชีวภาพ-ต้นกระดาศเพิ่มขึ้น	313,511	162,479	66,470	85,518		
กำไรส่วนที่เป็นของผู้มีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม						
ของบริษัทย่อยเพิ่มขึ้น	125,991	39,250	-	-		
กำไรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นของบริษัทใหญ่เพิ่มขึ้น	230,446	136,602	66,470	85,518		
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานเพิ่มขึ้น (บาท)	0.77	0.40	0.16	0.21		

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าที่มีการเปิดเผยในงบการเงินปี 2555 กิจการได้ปฏิบัติตามแนวทางมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งกิจการมีสินทรัพย์ชีวภาพเป็นต้น กระดาษ และจะถูกวัดมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว โดยการคำนวณมูลค่ายุติธรรมกิจการเลือกใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดในอนาคต การประเมินมูลค่าดังกล่าวต้องอาศัยข้อมูลสมมติฐานและการประมาณการบางประการ เช่น ราคาต้นกระดาษ ณ จุดเก็บเกี่ยว น้ำหนักของต้นกระดาษ ณ จุดเก็บเกี่ยว อัตราการรอดตาย และอัตราคิดลด เป็นต้น ซึ่งมีรายละเอียดเปิดเผยในงบการเงิน ดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.4
สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2555

สินทรัพย์	หมายเหตุ	31 ธันวาคม 2555	งบการเงินรวม	
			31 ธันวาคม 2554 (ปรับปรุงใหม่)	1 มกราคม 2554 (ปรับปรุงใหม่)
สินทรัพย์				
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
เงินฝากธนาคารที่ติดภาระค้ำประกัน	12	-	34,831,415	69,831,582
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	13	-	-	-
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	14	3,493,293,093	4,067,305,973	2,938,544,533
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	15	23,339,162,186	21,067,146,397	15,930,685,301
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		16,045,014	7,213,220	10,736,705
เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อซื้อที่ดินแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	7	1,023,886,825	1,256,627,329	1,256,627,329
สินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	16	1,733,053,000	998,332,000	338,355,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	17	105,147,053	315,564,929	290,543,755
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		29,710,587,171	27,747,021,263	20,835,324,205
รวมสินทรัพย์		37,205,981,195	34,067,391,608	27,510,078,106

ภาพที่ 4.5

รายการผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ปี 2555

กำไรขาดทุน :	หมายเหตุ	งบการเงินรวม	
		2555	2554 (ปรับปรุงใหม่)
รายได้			
รายได้จากการขายกระดาษ		18,007,548,347	16,769,719,300
รายได้จากการขายเอื้อกระดาษ		1,218,358,845	1,547,352,795
รายได้อื่น			
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		643,406,581	344,906,025
เงินปันผลรับจากบริษัทย่อย	13	-	-
เงินปันผลรับจากบริษัทร่วม	14	-	-
เงินชดเชยรับค่าอากรสินค้าส่งออก		52,656,239	54,214,803
กำไรจากการขายอะไหล่		55,644,325	-
กำไรจากการขายชิ้นไม้สับ		45,552,011	-
ดอกเบี้ยรับ		9,139,855	3,666,472
โอนกลับค่าเผื่อการค้าของสินทรัพย์ถาวร		-	244,858,758
โอนกลับบัญชีเงินกู้ระยะสั้นและดอกเบี้ยค้างจ่าย	29	53,833,973	-
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	16	313,510,840	162,479,623

ภาพที่ 4.6

รายการสินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงินปี 2555

14. สินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2554		2554	
	2555	(ปรับปรุงใหม่)	2555	(ปรับปรุงใหม่)
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม	998,332	338,355	180,480	39,243
เพิ่มขึ้นจากการส่งเสริม	421,210	497,497	27,363	55,718
ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	313,511	162,480	66,470	85,519
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม	1,733,053	998,332	274,313	180,480

ภาพที่ 4.7

จำนวนและมูลค่ายุติธรรมของต้นกระดาศที่ส่งเสริม ปี 2555

รายละเอียดของต้นกระดาศที่ส่งเสริมและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2555 และ 2554

ช่วงอายุที่ส่งเสริม	งบการเงินรวม					
	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2555		ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2554		ณ วันที่ 1 มกราคม 2554	
	มูลค่ายุติธรรม (พันบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (พันต้น)	มูลค่ายุติธรรม (พันบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (พันต้น)	มูลค่ายุติธรรม (พันบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (พันต้น)
ไม่เกิน 12 เดือน	590,829	71,121	637,282	92,593	227,075	31,718
12 - 24 เดือน	736,137	92,593	242,136	31,718	100,473	23,216
24 - 36 เดือน	269,285	30,888	104,761	21,263	10,697	15,058
มากกว่า 36 เดือน	136,802	39,216	14,153	17,124	110	112
รวม	1,733,053	233,818	998,332	162,698	338,355	70,104

ภาพที่ 4.8

การเปลี่ยนแปลงของสมมติฐานที่สำคัญ ปี 2555

สมมติฐานที่สำคัญข้างต้นมีผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมโดยการเปลี่ยนแปลงร้อยละ 5 ของสมมติฐานจะเกิดผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมเพิ่มขึ้น (ลดลง) ดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	เพิ่มขึ้นร้อยละ 5	ลดลงร้อยละ 5	เพิ่มขึ้นร้อยละ 5	ลดลงร้อยละ 5
ราคาค้นกระดาศ ณ จุดเก็บเกี่ยว	359	(359)	36	(36)
น้ำหนักของต้นกระดาศ ณ จุดเก็บเกี่ยว	235	(235)	25	(25)
อัตราการผลิต	90	(90)	14	(14)
อัตราคิดลด	(12)	13	(2)	2

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ปี 2557

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการหรือต้นกระดาศถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวและขายไปทั้งตัวต้นของสินทรัพย์ชีวภาพหรือทั้งต้นกระดาศ จำเป็นต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าจะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว โดยสำหรับมูลค่ายุติธรรมของต้นกระดาศที่บริษัทเลือกใช้เป็นการคำนวณโดยใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดในอนาคต ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง มูลค่ายุติธรรมนั้น การคำนวณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดในอนาคตนั้น จัดลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมอยู่ในระดับที่ 3 (Level 3) เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ไม่ได้มีราคาเสนอซื้อขายหรือเทียบเคียงที่สามารถสังเกตได้จากตลาดของสินทรัพย์ชีวภาพนี้ จำเป็นต้องใช้ข้อมูลสมมติฐานที่สำคัญในการกำหนดราคายุติธรรมของสินทรัพย์ขึ้น ซึ่งจากการสัมภาษณ์พบว่าในประเทศไทยมีผู้ปลูกต้นกระดาศเพื่อขายน้อยรายจึงทำให้

ไม่มีราคาตลาดรองรับอย่างชัดเจนทางกิจการจึงจำเป็นต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้การคิดลดกระแสเงินในอนาคตขึ้น ซึ่งจากการประมาณมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ต้องอาศัยข้อสมมติฐานและการประมาณการบางประการเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณมูลค่ายุติธรรม ณ วันประเมิน ดังนี้

- 1) ราคาต้นกระดาษ ณ จุดเก็บเกี่ยว ประมาณการโดยอ้างอิงจากราคาซื้อไม้ท่อนของต้นกระดาษหน้าโรงงานของบริษัทในอดีต หักประมาณการต้นทุนค่าขนส่งจากพื้นที่ปลูกในแต่ละภาค
- 2) น้ำหนักของต้นกระดาษ ณ จุดเก็บเกี่ยว ประมาณการโดยอ้างอิงจากน้ำหนักเฉลี่ยในการเก็บกลับและข้อมูลการซื้อไม้ท่อนของบริษัทในอดีต
- 3) จำนวนของต้นกระดาษ ณ จุดเก็บเกี่ยว ประมาณจากอัตราการรอดตายของต้นกระดาษ ซึ่งทางฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณการต้นทุนการปลูกในพื้นที่ที่ไม่ได้ผลผลิตหรือผลผลิตเกิดความเสียหาย โดยพิจารณาจากประสบการณ์ในอดีตและข้อมูลจากการสุ่มตรวจนับ

- 4) อัตราคิดลดประมาณร้อยละ 10 ซึ่งคำนวณตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุน

ในกรณีที่กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเช่นกัน โดยสินทรัพย์ชีวภาพต้องวัดด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม และในทันทีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ทางกิจการจะวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายทันที

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน ปี 2557

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.9

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงินปี 2557

หมายเหตุ		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อซื้อที่ดินแก่กิจการที่เกี่ยวข้อง	6	275,743,500	208,280,700	5,335,500	5,335,500
เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อซื้อสินทรัพย์ถาวรที่เกี่ยวข้อง	6	130,980,000	11,800,000	-	11,800,000
สินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	14	2,310,437,265	2,168,933,614	300,719,884	299,729,404
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	28	150,158,445	166,451,209	121,559,751	138,946,266
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	15	121,678,107	98,237,924	58,631,444	52,966,485
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		32,383,617,127	34,052,079,250	24,267,426,160	26,263,537,219
รวมสินทรัพย์		45,170,000,449	44,518,110,101	39,791,120,249	44,518,110,101

รายการผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหัก
ประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว กิจกรรมบันทึกเป็นรายการกำไรหรือขาดทุนประจำปีตาม
เกณฑ์ปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม

ภาพที่ 4.10

รายการผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557

หน่วย : บาท

หมายเหตุ	งบการเงินรวม	
	2557	2556
กำไรขาดทุน :		
รายได้		
รายได้จากการขายกระดาษ	22,090,609,731	17,426,262,370
รายได้จากการขายเยื่อกระดาษ	412,670,663	447,607,646
รายได้อื่น		
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	-	425,986,571
ดอกเบี้ยรับ	4,491,943	10,828,939
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	14 55,434,212	229,624,614
กำไรจากการจำหน่ายอุปกรณ์	93,520,200	17,883,554
โอนกลับบัญชีค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อซื้อที่ดินเกี่ยวข้องกัน	67,462,800	3,676,400
อื่นๆ	78,822,619	171,638,492
รวมรายได้	23,545,668,043	18,778,383,256

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นและลดลงของสินทรัพย์
ชีวภาพในรอบระยะเวลาบัญชี ช่วงอายุที่ส่งเสริม และรายละเอียดเกี่ยวสมมติฐานที่สำคัญในการ
คำนวณมูลค่ายุติธรรมตามวิธีคิดลดกระแสเงินสดในอนาคต รายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.11

รายการสินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปี 2557

14. สินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ

หน่วย : ล้านบาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556	2557	2556
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม	2,169	1,733	300	274
บวก : เพิ่มขึ้นจากการส่งเสริม	126	207	-	-
ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม				
ของสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระดาษ	55	229	1	26
หัก : ลดลงจากไม้เก็บกลับ	(2)	-	-	-
ตัดจำหน่าย	(38)	-	-	-
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม	2,310	2,169	301	300

รายละเอียดของต้นกระดาศที่ส่งเสริมและมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 และ 2556 สามารถแสดงได้ดังนี้

ภาพที่ 4.12

จำนวนและมูลค่ายุติธรรมของต้นกระดาศที่ส่งเสริม ปี 2557

ช่วงอายุที่ส่งเสริม	งบการเงินรวม			
	2557		2556	
	มูลค่ายุติธรรม (ล้านบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (ล้านต้น)	มูลค่ายุติธรรม (ล้านบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (ล้านต้น)
1 - 6 เดือน	118	12	25	3
7 - 12 เดือน	6	1	161	16
13 - 24 เดือน	191	18	683	66
25 - 35 เดือน	675	64	818	94
ตั้งแต่ 36 เดือน	1,320	169	482	73
รวม	2310	264	2169	252

ช่วงอายุที่ส่งเสริม	งบการเงินเฉพาะกิจการ			
	2557		2556	
	มูลค่ายุติธรรม (ล้านบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (ล้านต้น)	มูลค่ายุติธรรม (ล้านบาท)	จำนวนต้นที่ส่งเสริม (ล้านต้น)
13 - 24 เดือน	-	-	65	4
25 - 35 เดือน	64	5	138	11
ตั้งแต่ 36 เดือน	237	42	97	32
รวม	301	47	300	47

สมมติฐานที่สำคัญในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมมีผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมโดยการเปลี่ยนแปลงร้อยละ 5 ของสมมติฐานจะเกิดผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมเพิ่มขึ้น (ลดลง) ดังนี้

ภาพที่ 4.13

การเปลี่ยนแปลงของสมมติฐานที่สำคัญปี 2557

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	เพิ่มขึ้นร้อยละ 5	ลดลงร้อยละ 5	เพิ่มขึ้นร้อยละ 5	ลดลงร้อยละ 5
ราคาต้นกระดาศ ณ จุดเก็บเกี่ยว	455	(455)	40	(40)
น้ำหนักของต้นกระดาศ ณ จุดเก็บเกี่ยว	281	(281)	27	(27)
อัตราการรอดตาย	109	(109)	12	(12)
อัตราคิดลด	(10)	10	(1)	1

4.2.2 บริษัทที่ไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้

บริษัท อีเทอนอล เอนเนอจี จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

กิจการประกอบธุรกิจทางด้านพลังงานเพื่อการผลิตเอทานอล โดยใช้วัตถุดิบจากมันสำปะหลังเส้นเพื่อนำไปผสมกับน้ำมันเบนซินเป็นน้ำมันแก๊สโซฮอล์สำหรับรถยนต์ ที่ดินในการเพาะปลูกมันสำปะหลังของกิจการมีประมาณ 5,100 ไร่ และกิจการได้จัดทำโครงการให้แก่เกษตรกรในการใช้พื้นที่ทำการเกษตรเพื่อเป็นการสร้างความร่วมมือและผูกสัมพันธ์กับเกษตรกร ในปี 2557 มีเกษตรกรเข้าร่วมโครงการ 597 ราย โดยมีพื้นที่ใช้ในการเพาะปลูกมันสำปะหลังกว่า 3,028 ไร่

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ มันสำปะหลัง และมีการปลูกพืชชนิดอื่นไม่ว่าจะเป็น ต้นไผ่ ข้าวโพด และหญ้าเนเปียร์ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่านั้นมันสำปะหลังของกิจการจะวัดด้วยวิธีราคาทุน ซึ่งประกอบไปด้วยต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการ ปลูกมันสำปะหลัง ได้แก่ ค่าพันธุ์มันสำปะหลัง ค่าปุ๋ย ค่าปรับสภาพพื้นที่หน้าดินเพื่อใช้ในการปลูกมันสำปะหลัง ค่าแรง และค่าไสหุ่ยอื่นๆ เนื่องจากมันสำปะหลัง ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวและขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ จำเป็นต้อง ปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม โดยตรง

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนมันสำปะหลังระหว่างปลูก” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ในบัญชีสินค้าย่อย

ภาพที่ 4.14

บัญชีต้นทุนมันสำปะหลังระหว่างปลูก

8. สินค้าย่อย - สุทธิ

หน่วย : ล้านบาท

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556	2557	2556
มันสำปะหลังระหว่างปลูก	122,953	297,972	-	-
งานระหว่างทำ - ปลูกไผ่	302,198	324,723	-	-
งานระหว่างทำ - ข้าวโพด	-	2,045	-	-
งานระหว่างทำ - ปลูกหญ้าเนเปียร์	25,360	25,360	22,100	22,100
หัก : ค่าเผื่อมูลค่าสินค้าย่อย	(260,466)	(260,466)	-	-
สุทธิ	190,045	389,634	22,100	22,100
วัสดุสิ้นเปลือง	3,960	3,960	-	-
รวม	194,005	393,594	22,100	22,100

บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

กิจการดำเนินธุรกิจทางด้านอุตสาหกรรมการเกษตรและอาหารผ่านบริษัทย่อยต่างๆ ซึ่งดำเนินธุรกิจหลักทางการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์แปรรูปทางการเกษตร ประเภทข้าวโพดบรรจุกระป๋อง ผัก ผลไม้สด และเมล็ดพันธุ์ข้าวโพด เป็นต้น กิจการมีการทำไร่ขนาดใหญ่โดยเป็นพื้นที่ของกิจการเองส่วนหนึ่ง และมีการทำสัญญารับซื้อผลผลิตจากกลุ่มเกษตรกรในระบบ Contact Farming เพื่อให้เกษตรกรส่งผลและผลไม้สดที่ได้คุณภาพให้กับโรงงานบริษัท สำหรับพื้นที่เพาะปลูกของกิจการนั้นจะดำเนินการเป็นต้นแบบด้านการเพาะปลูก และการจัดการที่เหมาะสมเพื่อเป็นตัวอย่างให้แก่เกษตรกร โดยจะมีการเพาะปลูกพืชผักซึ่งถือเป็นผลิตภัณฑ์หลัก ได้แก่ ข้าวโพดอ่อน หน่อไม้ฝรั่ง พริก และกระเจียบเขียว เป็นต้น พื้นที่เพาะปลูกดังกล่าวจะอยู่บริเวณใกล้เคียงกับโรงงานจังหวัดกาญจนบุรี ราชบุรี และนครปฐม

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ ข้าวโพดอ่อน หน่อไม้ฝรั่ง พริก และกระเจียบเขียว เป็นต้น โดยกิจการจะบันทึกรายการสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีราคาทุน ซึ่งจะรวมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเพาะปลูกผักและผลไม้ ประกอบด้วย ค่าเมล็ดพันธุ์ ค่าปุ๋ยยา ค่าแรงงาน ค่าเสื่อมราคาและค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกิดขึ้นในรอบการเพาะปลูกนั้นเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน และจะทำการปันส่วนต้นทุนผักและผลไม้ไปยังแต่ละรอบระยะเวลารายงานที่มีการเก็บเกี่ยวเพื่อนำไปผลิตเป็นสินค้าคงเหลือต่อไป โดยสินทรัพย์ชีวภาพต่างๆของกิจการถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลผลิตทางการเกษตร ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการบันทึกรายการเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวรวมเป็น บัญชีผลผลิตระหว่างเพาะปลูก ซึ่งจะแสดงรวมเป็นส่วนหนึ่งอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ โดยมีการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับบัญชีผลผลิตระหว่างเพาะปลูก แสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.15

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

9. สินค้ำคงเหลือ

	หน่วย : บาท	
	งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556
สินค้าสำเร็จรูป	10,699,960	10,849,830
งานระหว่างทำ	31,740,344	23,171,728
สินค้ากึ่งสำเร็จรูป	169,410,754	82,580,033
วัตถุดิบ	4,359,511	5,048,963
วัสดุหีบห่อ	35,110,620	24,249,622
อะไหล่และวัสดุสิ้นเปลือง	11,629,823	10,000,462
ผลผลิตระหว่างเพาะปลูก	356,460	321,125
รวม	263,307,472	156,221,763
หัก : ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าสินค้ำคงเหลือ	(6,428,808)	(3,307,295)
สุทธิ	256,878,664	152,914,468

บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

นโยบายการดำเนินธุรกิจหลักของกิจการ คือ การเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่ได้จากน้ำยาง โดยมีนโยบายการดำเนินงาน 5 กลุ่มธุรกิจ ได้แก่ กลุ่มน้ำยางชั้น กลุ่มยางแท่ง กลุ่มผลิตภัณฑ์ยาง กลุ่มสวนยางพารา และกลุ่มนายหน้า รายได้หลักของกิจการมาจากกลุ่มน้ำยางชั้น การได้มาซึ่งน้ำยางสดได้มาจากการรับซื้อจากชาวสวนและการปลูกสวนยางพาราจากบริษัทในเครือ ซึ่งมีการปลูกในพื้นที่ จังหวัดเชียงราย พะเยา น่าน และชัยนาท โดยเริ่มทำการเพาะปลูกยางพาราดังแต่ปี 2546 จนถึงปัจจุบัน โดยมีพื้นที่ในการเพาะปลูกรวม 11,795 ไร่ สำหรับช่วงที่ให้ผลผลิตของต้นยางพารา และช่วงหยุดให้ผลผลิตซึ่งจะเป็นช่วงที่ต้นยางผลัดใบ โดยเฉลี่ยจะอยู่ในช่วงเดือนมีนาคมถึงเดือนพฤษภาคม ขึ้นอยู่กับสภาพภูมิอากาศของแต่ละภูมิภาค

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นยางพารา สำหรับกิจการจะทำการวัดมูลค่าของต้นยางพาราด้วยวิธีราคาทุน โดยบันทึกยอดเงินลงทุนในการปลูกต้นยางเป็นต้นทุนในการพัฒนาสวนยาง ซึ่งตัดจำหน่ายตามปริมาณผลผลิตของต้นยาง ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปลูกสวนยางซ่อมและการปลูกสวนยางเพิ่มเติมในพื้นที่ที่มีการเก็บเกี่ยวแล้วจะถือเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน กิจการจะเริ่มตัดจำหน่ายสำหรับต้นทุนพัฒนาสวนยางเมื่อพร้อมให้ผลผลิตน้ำยางสด อายุการให้ผลผลิต 20 ปี ซึ่งสำหรับต้นยางพารา ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชี

ต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นยางพาราและน้ำยางสด โดยต้นยางพาราต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับน้ำยางสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นยางพาราต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพต้นยางพารา คือ “บัญชีต้นทุนการพัฒนาสวนยาง” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.16

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557

หน่วย : บาท

		งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		31 ธันวาคม 2556		1 มกราคม 2556		
	หมายเหตุ	31 ธันวาคม 2557	(ปรับปรุงใหม่)	(ปรับปรุงใหม่)	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์						
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน						
เงินฝากที่มีภาระค้ำประกัน		2,143,752	2,110,171	2,070,000	-	-
สิทธิการใช้ประโยชน์ที่ดิน	18	181,448,156	180,375,381	149,994,881	6,270,000	6,270,000
ต้นทุนการพัฒนาสวนยาง	5,19	752,147,684	582,195,023	452,582,294	-	-
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย		90,300,520	149,821,453	163,806,401	48,114,473	115,427,628
เงินมัดจำเพื่อซื้อที่ดิน		350,625	8,513,367	58,150,320	-	-
เงินจ่ายล่วงหน้าค่าสิทธิในการใช้ประโยชน์บนที่ดิน	13	43,716,586	-	-	-	-
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	20	52,748,140	64,062,670	47,689,522	28,588,856	16,897,931

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นและลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพในรอบระยะเวลาบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 กิจการมีต้นทุนการพัฒนาสวนยางรวมทั้งสิ้นประมาณ 29.1 ล้านบาท (2556 : 28.3 ล้านบาท) ด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนร้อยละ 4.1 ถึง 4.64 ต่อปี (2556 : ร้อยละ 5 ถึง 7.5 ต่อปี) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.17

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

19. ต้นทุนการพัฒนาสวนยาง

	งบการเงินรวม	
	2557	2556
	(พันบาท)	
ณ วันที่ 1 มกราคม	582,195	452,582
เพิ่มขึ้น	171,581	129,613
ลดลง	(99)	-
จำหน่าย	(1,529)	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม	752,148	582,195

บริษัท ฟู้ดแอนด์ดรีจส์ จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักเป็นผู้รับผลิตอาหารและเครื่องดื่มตามความต้องการของลูกค้า ภายใต้แบรนด์ของลูกค้า โดยสินค้าอาหารดังกล่าวเป็นการแปรรูปผัก ผลไม้และเนื้อสัตว์เป็นอาหาร นานาชนิด ขึ้นอยู่กับความต้องการและคำสั่งซื้อของลูกค้า รวมทั้งมีการผลิตสินค้าภายใต้แบรนด์ ตัวเอง และในปี 2555 กิจการได้ลงทุนปลูกต้นยางพาราบนที่ดินเพื่อเป็นการใช้ประโยชน์จาก ทรัพย์สินให้เกิดมูลค่าสูงสุด ซึ่งการปลูกยางพาราได้ทำการลงทุนกว่า 14 ล้านบาท และจะมีการลงทุน เพิ่มทุกปีประมาณ 4 ล้านบาท จนกว่ากิจการจะเริ่มมีรายได้ในอีกประมาณ 5-6 ปีข้างหน้า

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ ต้นยางพารา สำหรับกิจการบันทึกต้นทุนสวนยางพาราตามวิธี ราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (ถ้ามี) โดยราคาทุนดังกล่าว ประกอบไปด้วย ค่าต้นพันธุ์ยางพารา และค่าใช้จ่ายในการปลูกต้นยางพาราในช่วงก่อนที่ต้นยางพารา จะพร้อมให้ผลผลิต เมื่อต้นยางพาราพร้อมให้ผลผลิตแล้วนั้น กิจการจะเริ่มตัดจำหน่ายทันที โดย คำนวณจากราคาทุนของต้นสวนยางพาราที่พร้อมกรีดด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของ ต้นยางพาราซึ่งมีระยะเวลาประมาณ 20 ปี ซึ่งในปัจจุบันต้นยางพาราของกิจการมีอายุประมาณ 2 ปี จึงยังไม่สามารถให้ผลผลิตน้ำยางได้จึงยังไม่มีกรเก็บเกี่ยวน้ำยาง สำหรับต้นยางพารา ถือเป็น สินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้น ยางพาราและน้ำยางสด โดยต้นยางพาราต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน

อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับน้ำยางสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นยางพาราต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดข้อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนสวนยางพารา” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.18

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557

หน่วย : บาท

		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		หมายเหตุ 31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	10	161,552,539	164,239,971	68,202,710	68,202,710
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	11	387,886,857	405,797,459	387,886,857	405,797,459
ต้นทุนสวนยางพารา	12	20,136,698	16,600,906	20,136,698	16,600,906
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	13	6,349,663	1,080,000	6,349,663	10,800,000
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		6,508,885	5,315,519	6,508,885	5,315,519

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นของต้นทุนสวนยางพาราเนื่องจากกิจการเพิ่งเริ่มเพาะปลูกต้นยางพาราเมื่อปี 2555 ทำให้ในปี 2557 กิจการยังไม่มีรายการตัดจำหน่ายสำหรับต้นทุนยางพาราเกิดขึ้น โดยมีรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.19

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

12. ต้นทุนสวนยางพารา

(หน่วย : พันบาท)

มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 2557	16,601
ต้นทุนเพิ่มขึ้น	3,536
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	20,137

บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักจากการผลิตน้ำมันปาล์มดิบของทะเลาะผลปาล์มสด อีกทั้งยังมีผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากผลปาล์มดิบ ได้แก่ น้ำมันเมล็ดในปาล์มดิบซึ่งสกัดจากเมล็ดในปาล์ม และกากเมล็ดในปาล์ม ซึ่งเป็นผลพลอยได้จากการผลิตน้ำมันในปาล์มดิบ ซึ่งทะเลาะผลปาล์มสดกิจการมีการรับซื้อจากชาวสวนที่อยู่ใกล้โรงสกัดน้ำมันปาล์มดิบ และมีการเพาะปลูกเองในกิจการ พื้นที่ในการเพาะปลูกปาล์มน้ำมันรวมประมาณ 41,278.57 ไร่ ในจังหวัดกระบี่ และสุราษฎร์ธานี ซึ่งพื้นที่ส่วนหนึ่งเป็นพื้นที่สัมปทานของบริษัทย่อยประมาณ 21,349 ไร่ คิดเป็นร้อยละ 47.1 ของพื้นที่ปลูกปาล์มทั้งหมดของบริษัท

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นปาล์มน้ำมัน โดยกิจการใช้การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแสดงตามวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งราคาทุนดังกล่าวเกิดจากยอดเงินลงทุน และค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวน ในการปลูกต้นปาล์มซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่ต้นปาล์มจะให้ผลผลิต สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปลูกปาล์มซ่อมและปลูกปาล์มเพิ่มเติมในพื้นที่ที่มีการเก็บเกี่ยวจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของกำไรหรือขาดทุนทั้งจำนวน ค่าตัดจำหน่ายของต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์มคำนวณได้จากราคาทุนของต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มที่เหลืออยู่ ซึ่งการให้ผลผลิตของต้นปาล์มโดยปกติมีระยะเวลาประมาณ 25 ปี หรือตามอายุสัมปทานที่เหลืออยู่แล้วแต่อย่างไรก็ตามต่ำกว่า โดยการตัดจำหน่ายของต้นปาล์มจะเริ่มเมื่อต้นปาล์มพร้อมให้ผลผลิตแล้วเท่านั้น สำหรับต้นปาล์มน้ำมัน ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นปาล์มน้ำมันและทะเลาะผลปาล์มสด โดยต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับทะเลาะผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดซื้อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์ม” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.20

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

สินทรัพย์	หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		2557	2556	2557	2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	10	-	-	307,895,303	307,895,303
เงินลงทุนในการร่วมค่า	11	-	-	25,000,000	25,000,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	12	918,885,451	937,743,837	909,356,470	927,865,783
ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์ม	13	213,181,957	273,330,468	211,573,148	252,857,273
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	14	9,547,779	10,109,479	1,270,121	1,460,810
สินทรัพย์ภายใต้เงินได้รอตัดบัญชี	23	4,031,988	6,324,867	4,031,988	6,324,867
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		5,309,275	5,526,039	734,248	5,526,039
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		1,150,956,450	1,233,034,690	1,459,861,278	1,526,930,075
รวมสินทรัพย์		1,559,630,437	1,500,924,593	1,760,986,591	1,774,254,345

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นและลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพโดยแยกแสดงรายละเอียดระหว่างต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว และต้นทุนสวนปาล์มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว โดยกิจการมีพื้นที่ใช้ประโยชน์แบ่งออกเป็นพื้นที่ที่กิจการมีโฉนดที่ดินและเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์อื่น จำนวนประมาณ 12,205 ไร่ ส่วนที่เหลือกิจการได้รับการโอนครอบครองมาและกำลังอยู่ในระหว่างการดำเนินการให้ได้มาซึ่งเอกสารแสดงสิทธิตามกฎหมาย โดยในระหว่างปี 2557 เอกสารแสดงกรรมสิทธิ์อื่นของกิจการจำนวนประมาณ 19 ไร่ ถูกเปลี่ยนมาเป็นโฉนด ซึ่งหนังสืออนุญาตจากกรมป่าไม้ให้กิจการย่อยอีกแห่งหนึ่งเข้าทำประโยชน์ในเขตป่าสงวนแห่งชาติ ใช้พื้นที่ประมาณ 13,030 ไร่ ได้หมดอายุลงในเดือนมกราคม 2558 และขณะนี้อยู่ในระหว่างการพิจารณาของส่วนราชการดังกล่าว โดยมีรายละเอียดของต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์มดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.21

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

15. ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์ม

	งบการเงินรวม		
	ต้นทุนสิทธิการใช้ ที่ดินป่าสงวนและ ต้นทุนสวนปาล์ม ที่พร้อมเก็บเกี่ยว	ต้นทุนสวนปาล์มที่ยัง ไม่พร้อมเก็บเกี่ยว	รวม
ราคาทุน			
ณ วันที่ 1 มกราคม 2556	610,448	12,539	622,987
ซื้อเพิ่ม	27,600	22,370	49,970
ตัดจำหน่าย	(3,223)	-	(3,223)
โอนเข้า/โอนออก	-	(8,211)	(8,211)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	634,825	26,698	661,523
ซื้อเพิ่ม	8,286	23,785	32,071
ตัดจำหน่าย	(49,064)	-	(49,064)
โอนเข้า/โอนออก	978	(18,304)	(17,326)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	595,025	32,179	627,204
ค่าตัดจำหน่ายสะสม			
ณ วันที่ 1 มกราคม 2556	358,334	-	358,334
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	30,601	-	30,601
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่ตัดจำหน่าย	(742)	-	(742)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	388,193	-	388,193
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	37,036	-	37,036
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่ตัดจำหน่าย	(11,207)	-	(11,207)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	414,022	-	414,022
มูลค่าสุทธิตามบัญชี			
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	246,632	26,698	273,330
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	181,003	32,179	231,182
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี (รวมอยู่ในต้นทุนการผลิต)			
2556			30,601
2557			37,036

บริษัท ยูวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักจากการผลิตน้ำมันปาล์มดิบ และน้ำมันเมล็ดในปาล์มดิบ กิจกรรมมีพื้นที่เพาะปลูกสวนปาล์มน้ำมันในจังหวัดกระบี่ และสุราษฎร์ธานี โดยในปี 2557 มีพื้นที่เพาะปลูกประมาณ 35,675 ไร่ โดยมีพื้นที่ที่ยังไม่ได้ให้ผลผลิตประมาณ 2,148 ไร่ กิจกรรมเริ่มปลูกปาล์มน้ำมันตั้งแต่ปี 2512 และมีการปลูกทดแทนต้นปาล์มเก่าตั้งแต่ปี 2535 โดยกิจกรรมปลูกทดแทนต้นปาล์มเก่าด้วยปาล์มใหม่ประมาณร้อยละ 4 ของพื้นที่ปลูกทั้งหมดต่อปี ส่งผลให้อายุต้นปาล์มภายในสวนของบริษัทมีความสมดุลสูง ในปี 2557 สวนปาล์มน้ำมันของกิจการสามารถผลิตผลปาล์มสมเข้าสู่โรงงานร้อยละ 13.1 ของปริมาณผลปาล์มสดที่ส่งเข้าสกัดในโรงงานของบริษัท ร้อยละ 86.9 จะเป็นการรับ

ข้อผลปาล์มสดจากบุคคลภายนอก

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นปาล์มน้ำมัน สำหรับกิจการใช้การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแสดงตามวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยต้นทุนส่วนใหญ่ประกอบด้วย การล้มต้นปาล์ม การปรับสภาพพื้นที่ การปรับหน้าดินและทำร่องน้ำ การเพาะปลูกปาล์ม การปราบวัชพืช และค่าปุ๋ย ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปลูกปาล์มตั้งแต่ยังไม่มี การให้ผลผลิตจนกระทั่งต้นปาล์มสามารถให้ผลผลิตได้ ต้นปาล์มน้ำมันจะใช้ระยะเวลาในการเจริญเติบโตจนสามารถให้ผลผลิตได้ประมาณ 2-3 ปี กิจการจะเริ่มตัดจำหน่ายต้นปาล์มน้ำมันเป็นต้นทุนการผลิตผลปาล์มหลังจากที่ต้นปาล์มสามารถให้ผลผลิตได้ โดยจะใช้วิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 20 ปี หรือตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่เหลือของสัมปทานที่เกี่ยวข้องแล้วแต่จำนวนปีใดจะต่ำกว่า ซึ่งต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชี ต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นปาล์มน้ำมันและทะลายผลปาล์มสด โดยต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับทะลายผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีสวนปาล์ม - สุทธิ” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.22

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557		หน่วย : บาท			
หมายเหตุ		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		พ.ศ. 2557	พ.ศ. 2556	พ.ศ. 2557	พ.ศ. 2556
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บริษัทย่อย	29 ง)	-	-	98,438,400	65,355,600
สวนปาล์ม - สุทธิ	11	117,749,939	123,275,481	117,749,939	123,275,481
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	12	1,231,482,641	1,115,080,981	959,156,258	963,895,343
ค่าเช่าที่ดินจ่ายล่วงหน้า	29 จ)	14,173,526	-	-	-
เงินจ่ายล่วงหน้าค่าเครื่องจักร		753,385	10,112,405	-	-
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี - สุทธิ	13	65,156,011	58,784,788	57,983,541	57,328,220
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		1,431,877,930	1,311,250,782	1,242,370,566	1,220,331,771
รวมสินทรัพย์		3,858,013,830	3,567,912,734	3,589,559,355	3,478,924,149

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงราคาทุนและค่าตัดจำหน่ายสำหรับสวนปาล์มและต้นปาล์มที่ยังไม่ให้ผลผลิต โดยจะแสดงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นระหว่างปี 2556 และ ปี 2557 มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.23

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

11. สวนปาล์ม - สุทธิ

	งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะบริษัท		
	สวนปาล์ม	ต้นปาล์มที่	
		ยังไม่ให้ผล	
	บาท	บาท	รวม
ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556			
ราคาทุน	374,944,389	18,291,680	393,236,069
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(237,502,808)	-	(237,502,808)
ราคาตามบัญชีสุทธิ	137,441,581	18,291,680	155,733,261
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2556			
ราคาตามบัญชีสุทธิต้นปี	137,441,581	18,291,680	155,733,261
ต้นทุนที่จ่ายเพิ่ม	-	9,903,081	9,903,081
โอนเปลี่ยนประเภทเข้า (ออก)	15,766,807	(15,766,807)	-
ตัดจ่ายต้นปาล์มที่ยังไม่ให้ผล	-	(1,960,074)	(1,960,074)
ค่าตัดจำหน่าย	(40,400,787)	-	(40,400,787)
ราคาตามบัญชีสุทธิปลายปี	112,807,601	10,467,880	123,275,481
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2556			
ราคาทุน	390,711,196	10,467,880	401,179,076
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(277,903,595)	-	(277,903,595)
ราคาตามบัญชีสุทธิ	112,807,601	10,467,880	123,275,481
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557			
ราคาตามบัญชีสุทธิต้นปี	112,807,601	10,467,880	123,275,481
ต้นทุนที่จ่ายเพิ่ม	-	5,522,075	5,522,075
โอนเปลี่ยนประเภทเข้า (ออก)	11,555,590	(11,555,590)	-
ตัดจ่ายต้นปาล์มที่ยังไม่ให้ผล	-	-	-
ค่าตัดจำหน่าย	(11,047,617)	-	(11,047,617)
ราคาตามบัญชีสุทธิปลายปี	113,315,574	4,434,365	117,749,939
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557			
ราคาทุน	402,266,786	4,434,365	406,701,151
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(288,951,212)	-	(288,951,212)
ราคาตามบัญชีสุทธิ	113,315,574	4,434,365	117,749,939

รายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการนี้ยังเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับสวนป่าล้มของกิจการที่ปลูกบนที่ดินที่ได้รับสัมปทาน และที่ดินเช่า ซึ่งรายละเอียดของที่ดินที่ได้รับสัมปทานและที่ดินสัญญาเช่าดำเนินงาน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.3
ที่ดินที่ได้รับสัมปทานและที่ดินเช่า

ชื่อสวน	ประเภท	เงื่อนไข	ที่ดินตามสัญญา (ไร่)	ที่ดินที่ใช้ในการเพาะปลูก (ไร่)
ไทยอุตสาหกรรม	สัมปทาน	ต่อสัมปทานเป็นเวลา 30 ปี ตั้งแต่วันที่ 19 พฤศจิกายน 2536	8,250	8,250
ไทยอุตสาหกรรม	สัญญาเช่า	เช่าจากกรมส่งเสริมสหกรณ์เป็นระยะเวลา 30 ปี ด้วยอัตราค่าเช่าปีละ 100 - 300 บาท ต่อไร่ต่อปี เริ่มตั้งแต่วันที่ 27 เมษายน 2537	2,500	2,500

กิจการเปิดเผยรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับสัมปทาน โดยที่ดินสัมปทานสวนเจียรวานิชจำนวน 20,000 ไร่ ได้หมดอายุลงเมื่อวันที่ 21 เมษายน 2536 กิจการได้ทำการยื่นคำขอเข้าทำประโยชน์ต่อเมื่อวันที่ 7 มีนาคม 2556 กิจการได้ทำการยื่นฟ้องต่อศาลปกครองนครศรีธรรมราชเพื่อขอให้ศาลพิจารณาและพิพากษาให้ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องดำเนินการพิจารณาอนุญาตขอเข้าทำประโยชน์ตามกฎหมายในพื้นที่เดิมโดยมีเนื้อที่ 10,849-1-60 ไร่ ในเขตป่าสงวนแห่งชาติป่าปลายตองพระยา ตำบลปลายพระยา อำเภอปลายพระยา และตำบลคลองหิน อำเภอบางลิ้ง จังหวัดกระบี่ ให้เสร็จสิ้นโดยเร็ว โดยเมื่อวันที่ 12 มิถุนายน พ.ศ. 2556 ศาลปกครองนครศรีธรรมราชได้มีคำสั่งรับคำฟ้องของกิจการไว้พิจารณาแล้ว คดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาล

เมื่อวันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ. 2556 กรมป่าไม้ได้มีคำสั่งห้ามบริษัทเข้ากระทำการใดๆในพื้นที่สัมปทานที่ได้หมดอายุการอนุญาตแล้วต่อมาเมื่อวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2556 กิจการได้ยื่นคำฟ้องต่อศาลปกครองนครศรีธรรมราชอีกคดีหนึ่ง เพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งให้กรมป่าไม้ยกเลิกคำสั่งลงวันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ. 2556 เนื่องจากขณะนั้นคดีเกี่ยวกับเรื่องการขออนุญาตต่อสัมปทานใหม่ในเนื้อที่ 10,849-1-60 ไร่ ลงวันที่ 7 มีนาคม พ.ศ. 2556 อยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลตามคำขอของกิจการในการยื่นคำฟ้องนี้กิจการยังได้ขอให้ศาลมีคำสั่งให้กรมป่าไม้ชดเชยเงินค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการออก

คำสั่งโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายที่ห้ามไม่ให้บริษัทเข้าดำเนินการใดๆในพื้นที่พิพาทดังกล่าว โดยเมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2557 ศาลปกครองนครศรีธรรมราชได้มีคำสั่งรับ คำฟ้องของบริษัทไว้พิจารณาแล้ว และคดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาล ในวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2557 บริษัทได้กลับเข้าครอบครองพื้นที่สัมปทานภายหลังจากการที่ศาลปกครองมีคำสั่งให้หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องดำเนินการเพื่อลดความเสียหายที่เกิดขึ้นกับกิจการในระหว่างที่รอการพิจารณาของศาล ใบอนุญาตเก็บหาของป่าได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดกระบี่ในวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ.2557 โดยอนุญาตให้กิจการสามารถกลับเข้าดำเนินการบนพื้นที่สัมปทานจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด ในคำฟ้องขอต่ออายุสัมปทานข้างต้น

บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายน้ำมันปาล์มดิบ มีบริษัท วิจิตรภัณฑ์สวนปาล์ม จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยเป็นผู้ทำการปลูกสวนปาล์มน้ำมัน ซึ่งบริษัทได้รับหนังสืออนุญาตให้เข้าทำประโยชน์ในที่ดินเขตป่าสงวนแห่งชาติจากกรมป่าไม้ ในลักษณะพื้นที่สัมปทาน เพื่อปลูกสวนปาล์ม น้ำมันภายในเนื้อที่ 19,835 ไร่ 3 งาน 75 ตารางวา ใบอนุญาตในสัมปทานดังกล่าวหมดอายุแล้วเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558 ปัจจุบันอยู่ในระหว่างขออนุญาตเข้าทำประโยชน์ต่อในเขตพื้นที่ดังกล่าว นอกจากนี้ยังได้รับอนุญาตให้เข้าทำประโยชน์ในเขตที่ดินป่าสงวนแห่งชาติจากกรมป่าไม้เพื่อปลูกสวนปาล์มน้ำมันมีพื้นที่ประมาณ 9,334 ไร่ 75 ตารางวาในจังหวัดชุมพร ในปี 2557 บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ มีพื้นที่เพาะปลูกและให้ผลผลิตประมาณ 6,804 ไร่ ส่วนในบริษัทย่อยมีพื้นที่เพาะปลูกและให้ผลผลิตประมาณ 15,984 ไร่ รวมทั้งสิ้นประมาณ 22,788 ไร่ โดยในปี 2557 ให้ผลผลิตประมาณ 65,361 ตัน คิดเป็นร้อยละ 17.77 จากผลปาล์มทะเลทรายทั้งหมด นอกจากนั้นจะเป็นผลปาล์มทะเลทรายที่รับซื้อจากบุคคลภายนอก

ตารางที่ 4.4
ปริมาณและแหล่งที่มาผลปาล์มทะลาย

แหล่งที่มาของ ผลปาล์มทะลาย	สำหรับปีบัญชีสิ้นสุดวันที่					
	31 ธ.ค. 55		31 ธ.ค. 56		31 ธ.ค. 57	
	ปริมาณ (ตัน)	ร้อยละ	ปริมาณ (ตัน)	ร้อยละ	ปริมาณ (ตัน)	ร้อยละ
ซื้อจากบุคคลภายนอก	502,674	88.29	448,816	85.47	302,491	82.23
จากสวนของกลุ่มบริษัท	66,661	11.71	76,285	14.53	65,361	17.77

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นปาล์มน้ำมัน สำหรับกิจการใช้การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแสดงตามวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม ค่าตัดจำหน่ายคำนวณด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตโดยประมาณ 20 ปี โดยจะเริ่มตัดจำหน่ายเมื่อต้นปาล์มสามารถให้ผลผลิตได้แล้ว ซึ่งประมาณไว้ในปีที่ 4 นับแต่วันเริ่มปลูก สำหรับค่าบำรุงรักษาต้นปาล์มที่เกิดขึ้นหลังจากต้นปาล์มพร้อมให้ผลผลิตแล้วจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันที ณ วันที่เกิดรายการ นอกจากนี้ต้นทุนของต้นกล้าปาล์มซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค เนื่องจากเป็น สินทรัพย์ชีวภาพที่จะถูกเก็บเกี่ยวและขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ จำเป็นต้อง ปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม โดยตรงจะบันทึกด้วยวิธีราคาทุนจนกว่าต้นกล้าปาล์มจะพร้อมขาย โดยราคาทุนจะคำนวณตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ซึ่งต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อให้ผลิตผล (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นปาล์มน้ำมันและทะลายผลปาล์มสด โดยต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับทะลายผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดข้อบัญญัติสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนสวนป่ามรดกจ่าย - สุทธิ” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.24

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		หมายเหตุ 31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	11	-	-	416,108,348	573,606,848
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	12,16,19	1,656,018,645	1,802,695,048	1,143,319,287	1,231,735,253
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		1,150,000	1,150,000	-	-
ต้นทุนสวนป่ามรดกจ่าย - สุทธิ	13	587,900	816,449	116,008	187,752
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - สุทธิ	14	4,938,864	11,146,238	3,380,935	2,257,097
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	15	5,456,598	2,987,686	4,004,836	1,470,494
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		2,453,544	1,591,003	2,394,842	1,291,460

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นและลดลงสำหรับราคาทุนของต้นทุนสวนป่ามรดกและต้นทุนต้นกล้า พร้อมทั้งค่าตัดจำหน่ายสะสมที่เกิดขึ้นสำหรับปี 2556 และ ปี 2557 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.25

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

13. ต้นทุนสวนปาล์มรอตัดจ่าย - สุทธิ

	หน่วย : บาท			
	งบการเงินรวม			
	ณ วันที่	รายการเปลี่ยนแปลงระหว่างปี		ณ วันที่
	1 มกราคม 2557	เพิ่มขึ้น/ รับโอน	จำหน่าย/โอน	31 ธันวาคม 2557
ราคาทุน				
ต้นทุนสวนปาล์ม	243,372,637	-	-	243,372,637
ต้นทุนต้นกล้า	23,401	-	-	23,401
รวม	243,396,038	-	-	243,396,038
ค่าตัดจำหน่ายสะสม				
ต้นทุนสวนปาล์ม	(242,579,589)	(228,549)	-	(242,808,138)
รวม	(242,579,589)	(228,549)	-	(242,808,138)
ต้นทุนสวนปาล์มรอตัดจ่าย - สุทธิ	816,449			587,900
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี				
2557				228,549
2556				213,316

บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายเมล็ดพันธุ์ปาล์ม ต้นกล้าปาล์ม รวมถึงผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์ม กิจกรรมมีพื้นที่เพาะปลูกสวนปาล์มทั้งสิ้นประมาณ 20,916 ไร่ อยู่ในเขตจังหวัดชุมพร และประจวบคีรีขันธ์ อีกทั้งยังมีบริษัทในเครือ อาทิเช่น บริษัท รุ่งเรืองปาล์มมอยล์ จำกัด และบริษัท ปะทิวการเพาะปลูก จำกัด ทำการเพาะปลูกปาล์มน้ำมัน ซึ่งมีพื้นที่เพาะปลูกประมาณ 20,000 ไร่ นอกจากนี้ที่กิจกรรมมีการเพาะปลูกปาล์มน้ำมันเองแล้วยังมีการรับซื้อผลปาล์มสดจากสวนปาล์มของเกษตรกร ทั้งรายใหญ่และรายย่อยในเขตจังหวัดชุมพรและจังหวัดใกล้เคียง เพื่อให้มีผลปาล์มสดเพียงพอต่อการผลิต

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นปาล์มน้ำมัน สำหรับกิจการใช้การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแสดงตามวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม ซึ่งต้นทุนปาล์มประกอบไปด้วย ค่าต้นปาล์ม และค่าใช้จ่ายในการปลูกปาล์มซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่ต้นปาล์มจะให้ผลผลิต

สำหรับการตัดจำหน่ายของต้นทุเรียนปาล์มจะคำนวณจากราคาทุนของสินทรัพย์โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ซึ่งมีระยะเวลาประมาณ 20 ปี โดยกิจการจะเริ่มตัดจำหน่ายเมื่อต้นปาล์มพร้อมให้ผลผลิตแล้วเท่านั้น สำหรับการคำนวณค่าตัดจำหน่ายของต้นทุเรียนปาล์ม ฝ่ายบริหารจะประมาณอายุการให้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือเมื่อเลิกใช้งานของต้นทุเรียนปาล์ม และต้องทำการทบทวนอายุการให้ประโยชน์รวมถึงมูลค่าคงเหลือใหม่หากมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น นอกจากนี้ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องมีการสอบทานการด้อยค่าของต้นทุเรียนปาล์มในแต่ละช่วงเวลา พร้อมทั้งบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากคาดว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ซึ่งต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างต้นทุเรียนปาล์มน้ำมันและทะลายผลปาล์มสด โดยต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับทะลายผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุเรียนปาล์ม” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.26

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์				
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	11	-	-	46,625,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	12	1,816,455,498	1,727,104,546	1,789,123,838
ต้นทุเรียนปาล์ม	13	330,406,984	288,404,768	326,101,326
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	14	6,090,968	6,675,652	6,042,051
เงินจ่ายล่วงหน้าค่าซื้อที่ดิน	15	124,007,750	124,007,750	124,007,750
เงินมัดจำ		1,148,170	328,170	348,170
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		2,278,109,370	2,416,520,886	2,292,248,135
รวมสินทรัพย์		2,967,478,998	3,149,906,966	2,993,079,591

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงการเพิ่มขึ้นและลดลงในราคาทุนโดยแยกแสดงระหว่างต้นทุนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว และต้นทุนปาล์มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว รวมถึงแสดงรายการค่าตัดจำหน่ายสะสมสำหรับต้นทุนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยวแล้ว อีกทั้งยังได้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับบัญชีต้นทุนปาล์ม โดยในปี 2556 กิจการได้รวมต้นทุนการกู้ยืมเข้าเป็นราคาทุนของสินทรัพย์จำนวน 1.2 ล้านบาท โดยคำนวณจากอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุนในอัตราร้อยละ 2.9 และ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 ต้นทุนปาล์มจำนวน 9 ล้านบาท อยู่บนที่ดินที่กิจการมีเพียงสิทธิครอบครอง โดยมีรายละเอียดที่แสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.27

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

13. ต้นทุนปาล์ม

	งบการเงินรวม		
	ต้นทุนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว	ต้นทุนปาล์มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว	รวม
ราคาทุน			
1 มกราคม 2556	40,036	190,175	230,211
ซื้อเพิ่ม	-	68,689	68,689
จำหน่าย	(555)	-	(555)
โอน	26,844	(26,844)	-
31 ธันวาคม 2556	66,325	232,020	298,345
ซื้อเพิ่ม	-	45,801	45,801
จำหน่าย	(135)	-	(135)
โอน	59,130	(59,130)	-
31 ธันวาคม 2557	125,320	218,691	344,011
ค่าตัดจำหน่ายสะสม			
1 มกราคม 2556	7,990	-	7,990
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	2,247	-	2,247
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่จำหน่าย	(297)	-	(297)
31 ธันวาคม 2556	9,940	-	9,940
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	3,758	-	3,758
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่จำหน่าย	(94)	-	(94)
31 ธันวาคม 2557	13,604	-	13,604
มูลค่าสุทธิตามบัญชี			
31 ธันวาคม 2556	56,385	232,020	288,405
31 ธันวาคม 2557	111,716	218,691	330,407
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี (รวมอยู่ในต้นทุนการผลิต)			
2556			2,247
2557			3,758

บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจทางด้านโรงสกัด และโรงกลั่นน้ำมันปาล์ม มีผลิตภัณฑ์หลัก ได้แก่ ผลิตภัณฑ์น้ำมันปาล์ม น้ำมันพืชชนิดอื่น ไขมันพืชและเนยเทียม ผักและผลไม้กระป๋อง น้ำผลไม้ กาแฟ ซอสปรุงรส และเครื่องดื่มต่างๆ เป็นต้น โดยกิจการมีการเพาะปลูกปาล์มน้ำมันทั้งจากบริษัท และบริษัทย่อยทำการปลูกเอง และมีการรับซื้อจากเกษตรกร

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ ปาล์มน้ำมัน สำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของ กิจการจะรับรู้ด้วยวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ (ถ้ามี) ราคา ทุนดังกล่าวรวมถึงยอดเงินลงทุน และค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและค่าใช้จ่ายที่ เกี่ยวข้องในการปลูกต้นปาล์มซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่ต้นปาล์มจะให้ผลผลิต สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ การปลูกปาล์มซ่อมและปลูกปาล์มเพิ่มเติมในพื้นที่ที่มีการเก็บเกี่ยวแล้วจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในส่วนของ กำไรหรือขาดทุนทั้งจำนวน การคำนวณค่าตัดจำหน่ายของต้นทุนปาล์มน้ำมันจะเริ่มวันที่เมื่อต้นปาล์ม พร้อมให้ผลผลิตแล้ว โดยคำนวณจากราคาทุนของเงินทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวน ปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว ใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการให้ผลผลิตของต้นปาล์มที่เหลืออยู่ ปกติมีระยะเวลา ประมาณ 25 ปี หรือตามอายุสัมปทานที่เหลืออยู่แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ซึ่งทางฝ่ายบริหาร จำเป็นต้องทำการประมาณอายุการให้ประโยชน์ขอต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวน ปาล์ม รวมทั้งต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ใหม่หากมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น นอกจากนี้ฝ่าย บริหารจำเป็นต้องสอบทานการด้อยค่าของต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทุนสวนปาล์มในแต่ ละช่วงเวลาและบันทึกขาดทุนจากการด้อยค่าหากกิจการคาดว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่า มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งต้นปาล์มน้ำมันถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่ง ตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นปาล์มน้ำมันและทะลายผลปาล์มสด โดยต้น ปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับ ทะลายผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่า ยุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดซื้อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทูนสวนปาล์ม” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.28

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

สินทรัพย์	หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	14	2,094,930,535	2,181,056,593	608,463,720	607,504,980
ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและ					
ต้นทูนสวนปาล์ม	15	213,418,251	273,578,527	236,294	248,059
ค่าความนิยม	14	196,376,189	196,376,189	-	-
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	16	16,547,337	15,968,798	5,064,874	5,126,205
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	25	35,605,028	40,794,409	8,181,489	10,670,843
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		7,570,570	6,525,330	518,235	468,435
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		2,654,917,828	2,766,871,326	1,947,156,374	1,947,305,706
รวมสินทรัพย์		5,128,949,097	5,162,659,760	3,433,786,360	3,491,647,894

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงรายการเคลื่อนไหวของต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นทูนสวนปาล์มของกิจการ โดยแบ่งเป็นต้นทูนสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยวแล้ว และต้นทูนสวนปาล์มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว ซึ่งจะแสดงถึงราคาทุน การเพิ่มขึ้นและลดลงของต้นทูนสวนปาล์ม สำหรับต้นทูนสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยวแล้วนั้นจะแสดงค่าตัดจำหน่ายสะสมในปี 2557 นอกจากนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินยังมีการกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับพื้นที่ใช้ประโยชน์ของบริษัทย่อย ซึ่งแบ่งออกเป็นพื้นที่ที่บริษัทย่อยมีโฉนดที่ดินและเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์อื่นๆ ประมาณ 12,205 ไร่ ส่วนที่เหลือบริษัทย่อยได้รับการโอนครอบครองมาและกำลังอยู่ในระหว่างการดำเนินการให้ได้มาซึ่งเอกสารแสดงสิทธิตามกฎหมาย ในระหว่างปี 2557 เอกสารแสดงกรรมสิทธิ์อื่นของบริษัทย่อยประมาณ 19 ไร่ ได้ถูกเปลี่ยนแปลงมาเป็นโฉนด สำหรับหนังสืออนุญาตจากกรมป่าไม้ที่ให้บริษัทย่อยแห่งหนึ่งเข้าทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยในเขตป่าสงวนแห่งชาติ ซึ่งมีการใช้พื้นที่ปลูกปาล์มน้ำมันประมาณ 13,030 ไร่ ได้หมดอายุลงในเดือนมกราคม 2558 บริษัทย่อยได้ดำเนินการขออนุญาตเข้าทำประโยชน์หรืออยู่อาศัยในพื้นที่ดังกล่าวกับส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง ขณะนี้อยู่ในระหว่างการพิจารณาของส่วนราชการ โดยต้นทูนสวนปาล์มน้ำมันมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.29

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

15. ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นสวนปาล์ม				หน่วย : บาท
	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะกิจการ
	ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว	ต้นทุนสวนปาล์มที่ยังไม่พร้อมเก็บเกี่ยว	รวม	ต้นทุนสิทธิการใช้ที่ดินป่าสงวนและต้นสวนปาล์มที่พร้อมเก็บเกี่ยว
ราคาทุน				
ณ วันที่ 1 มกราคม 2556	610,741,369	12,538,958	623,280,327	294,119
ซื้อเพิ่ม	27,600,000	22,370,168	49,970,168	-
ตัดจำหน่าย	(3,222,970)	-	(3,222,970)	-
โอนเข้า(โอนออก)	-	(8,211,378)	(8,211,378)	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	635,118,399	26,697,748	661,816,147	294,119
ซื้อเพิ่ม	8,286,571	23,784,976	32,071,547	-
ตัดจำหน่าย	(49,064,274)	-	(49,064,274)	-
โอนเข้า(โอนออก)	978,000	(18,304,844)	(17,326,844)	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	595,318,696	32,177,880	627,496,576	294,119
ค่าตัดจำหน่ายสะสม				
ณ วันที่ 1 มกราคม 2556	359,367,497	-	358,367,497	34,295
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	30,612,449	-	30,612,449	11,765
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่ตัดจำหน่าย	(742,326)	-	(742,326)	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	388,237,620	-	388,237,620	46,060
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี	37,047,734	-	37,047,734	11,765
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับส่วนที่ตัดจำหน่าย	(11,207,009)	-	(11,207,009)	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	414,078,325	-	414,078,326	57,825
มูลค่าสุทธิตามบัญชี				
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556	246,880,779	26,697,748	273,578,527	248,059
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557	181,240,371	32,177,880	213,418,251	236,294
ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี (รวมอยู่ในต้นทุนการผลิต)				
2556			30,612,449	11,765
2557			37,047,734	11,765

บริษัท แพนชีวิวดอินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์จากไม้ยางพาราแปรรูปอบแห้ง และไม้ปาร์ติเกิลบอร์ด โดยมุ่งเน้นในการส่งออกไม้ยางพาราแปรรูปอบแห้งไปยังต่างประเทศเป็นหลัก สำหรับแหล่งวัตถุดิบยางพาราจะมาจากบริษัทย่อย ซึ่งมีพื้นที่อยู่ทางภาคใต้ของประเทศไทย โดยแหล่งวัตถุดิบหลักอยู่ในจังหวัดสุราษฎร์ธานี สำหรับกิจการจะมีพื้นที่ทำการเพาะปลูกสินทรัพย์ชีวภาพ คือ ปาล์มน้ำมัน โดยมีการปลูกปาล์มน้ำมันเพื่อขาย

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ปาล์มน้ำมัน สำหรับกิจการใช้วิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม สำหรับต้นปาล์มน้ำมันจะประกอบไปด้วย ค่าต้นปาล์มและค่าใช้จ่ายในการปลูกปาล์ม ซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่ต้นปาล์มจะให้ผลผลิต เมื่อต้นปาล์มพร้อมให้ผลผลิตแล้วจะเริ่มตัดจำหน่ายทันที สำหรับค่าตัดจำหน่ายสะสมของต้นปาล์มคำนวณจากราคาทุนของสินทรัพย์ โดยใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ของต้นปาล์มน้ำมัน ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวปาล์มน้ำมันและผลปาล์มสด โดยต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับผลปาล์มสดซึ่งถือเป็นผลผลิตที่ได้จากต้นปาล์มน้ำมันต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดซื้อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนการปลูกปาล์ม” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.30

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
หมายเหตุ	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินฝากสถาบันการเงินที่มีภาระค้ำประกัน		6,016,345	5,930,982	2,111,271	2,082,128
เงินให้กู้ยืมระยะยาว	4	-	-	70,000,000	60,000,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	8	-	-	79,999,930	79,999,930
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	9	-	-	45,479,241	50,063,537
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	10	776,050,922	863,056,070	513,419,467	590,408,594
สินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงาน	11	33,467,816	-	33,467,816	-
ต้นทุนการปลูกปาล์ม		1,985,106	1,985,106	-	-
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	12	-	6,892,514	-	6,892,514
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		19,389,809	18,475,319	627,368	635,837
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		836,909,998	896,339,991	745,105,093	790,082,540
รวมสินทรัพย์		1,289,069,699	1,334,423,877	1,099,022,093	1,120,110,984

บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายน้ำตาลทรายซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์หลักสามารถจำแนกผลิตภัณฑ์ได้ 4 ประเภท คือ น้ำตาลทรายดิบ น้ำตาลทรายดิบคุณภาพสูง น้ำตาลทรายขาว และน้ำตาลทรายขาวบริสุทธิ์ อีกทั้งยังมีผลิตภัณฑ์เสริมเกี่ยวเนื่องที่ได้จากการผลิตน้ำตาลทราย อาทิเช่น กากน้ำตาล กากอ้อย และกากหม้อกรอง เป็นต้น โดยนโยบายการจัดหาวัตถุดิบอ้อยเพื่อป้อนเข้าสู่โรงงาน จะมีการปลูกโดยกิจการและบริษัทย่อย โดยมีพื้นที่เพาะปลูกทั้งในและต่างประเทศ สำหรับการเพาะปลูกอ้อยในต่างประเทศนั้นจะอยู่ในประเทศลาว และกัมพูชา ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของบริษัทย่อย นอกจากนี้ยังมีการให้หารสนับสนุนทางการเงินแก่ชาวไร่อ้อย โดยมีการทำสัญญาซื้ออ้อยล่วงหน้าจากเกษตรกร ให้เกษตรกรสามารถขอเงินกู้จากโรงงานน้ำตาลเพื่อนำไปใช้ในการลงทุนปลูกอ้อย เมื่อถึงฤดูเก็บเกี่ยวชาวไร่จะนำอ้อยมาส่งให้แก่โรงงานและโรงงานจะหักค่าอ้อยดังกล่าวจากเงินกู้ที่ได้ให้แก่เกษตรกรแต่ละรายไป

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ อ้อย สำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของกิจการแบ่งเป็น 2 กรณี คือ

1) กรณีกิจการเพาะปลูกอ้อย ต้นทุนของการปลูกอ้อยจะวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่า ต้นทุนการเพาะปลูกอ้อยจะประกอบไปด้วย ต้นทุนการซื้อพันธุ์อ้อย ต้นทุนอ้อยที่เก็บเกี่ยวเพื่อขายพันธุ์ ค่าปุ๋ย ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้องโดยตรง

2) กรณีวันที่อ้อยทำการเก็บเกี่ยวเพื่อเป็นผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว กิจการจะวัดมูลค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดขาย ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของอ้อยจะพิจารณาจากราคาที่บริษัทและบริษัทย่อยคาดว่าจะรับซื้อจากชาวไร่อ้อยแต่ละพื้นที่

ซึ่งออย์นั้นถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค โดยจะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลิตผลทางการเกษตรหรือเพื่อขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ ต้องถือปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนการเพาะปลูกอ้อยรอตัดบัญชี” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.31

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

	หมายเหตุ	งบการเงินรวม			งบการเงินเฉพาะกิจการ		
		ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่	ณ วันที่
		31 ตุลาคม 2557	31 ตุลาคม 2556	1 พฤศจิกายน 2555	31 ตุลาคม 2557	31 ตุลาคม 2556	1 พฤศจิกายน 2555
		"ปรับปรุงใหม่"	"ปรับปรุงใหม่"	"ปรับปรุงใหม่"	"ปรับปรุงใหม่"	"ปรับปรุงใหม่"	"ปรับปรุงใหม่"
สินทรัพย์							
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน							
เงินให้กู้ยืมระยะยาว	12	444,975,728	439,689,052	398,950,457	65,050,151	12,609,000	14,736,400
ต้นทุนการเพาะปลูกอ้อยรอตัดบัญชี	13	542,706,897	479,508,828	569,984,304	41,479,615	39,713,894	59,431,222
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	14	2,897,976,288	2,938,735,250	625,709,639	409,756,348	414,304,188	285,162,889
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	15	27,087,550,423	25,137,516,333	21,424,187,363	7,642,641,174	6,739,722,111	4,277,149,946
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		51,169,322	25,103,116	17,405,190	35,896,573	8,485,247	4,290,749
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	21	5,748,635	354,470	559,952	-	-	-
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	16	466,481,661	572,005,197	492,536,120	41,600,152	44,851,926	42,683,875
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		31,895,651,941	29,653,572,620	23,583,456,905	14,823,010,702	13,496,352,492	10,459,062,969
รวมสินทรัพย์		40,133,703,826	36,017,255,246	29,617,650,433	21,871,075,406	20,854,974,195	13,534,830,516

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงรายการเคลื่อนไหวของต้นทุนการเพาะปลูกอ้อย ทั้งการเพิ่มขึ้นของต้นทุนการปลูกอ้อย ต้นทุนตัดจ่ายระหว่างปี รวมไปถึงผลขาดทุนที่เกิดจากอ้อยที่เสียหาย โดยมีรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.32

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

13. ต้นทุนการเพาะปลูกอ้อยรอตัดบัญชี

รายการเคลื่อนไหวของต้นทุนการเพาะปลูกอ้อยรอตัดบัญชี สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม มีดังนี้

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556	2557	2556
ราคาตามบัญชีต้นปี - สู่ติ	479,509	569,984	39,714	59,431
ต้นทุนจ่ายเพิ่มระหว่างปี				
- ต้นทุนการปลูกอ้อย	287,478	258,218	33,091	36,909
- โอนจากค่าเสื่อมราคา	41,753	45,656	2,991	2,247
ต้นทุนสะสมของอ้อยที่เพาะปลูก	808,740	873,858	75,796	98,587
- ต้นทุนตัดจ่ายอ้อยระหว่างปี	(272,980)	(372,987)	(34,316)	(58,873)
ราคาตามบัญชีปลายปี	535,760	500,871	41,480	39,714
โอนกลับ (ขาดทุน) จากการตัดจ่าย	376	(1,641)	-	-
ขาดทุนจากอ้อยเสียหาย	(5,695)	(23,939)	-	-
ผลต่างจากการแปลงค่าทางการเงิน	12,266	4,218	-	-
ราคาตามบัญชีปลายปี - สู่ติ	542,707	479,509	41,480	39,714

บริษัท อาหารสยาม จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอาหารที่ใช้สับปะรดเป็นวัตถุดิบหลัก ไม่ว่าจะเป็นผลผลิตพันธุ์สับปะรดกระป๋อง ผลไม้รวมบรรจุกระป๋อง น้ำสับปะรดเข้มข้นบรรจุในถุงพลาสติก และผลไม้ตามฤดูกาล ภายใต้เครื่องหมายการค้า “SIAM FOOD” ซึ่งกิจการมีพื้นที่ในการเพาะปลูกสับปะรดรวมไปถึงผลึกและผลไม้อื่นๆอยู่ในเขตบริเวณจังหวัดชลบุรี

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการคือ สับปะรด โดยกิจการมีการปลูกพืชอื่น ๆ ร่วมอยู่ด้วย สำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของกิจการจะแสดงด้วยวิธีราคาทุน และจะโอนออกเป็นต้นทุนของวัตถุดิบเมื่อมีการเก็บเกี่ยวหรือเปลี่ยนเป็นต้นทุนขายเมื่อมีการขายเกิดขึ้น ซึ่งผลิตผลทางการเกษตรที่ได้จะนำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตต่อไป ซึ่งสำหรับสับปะรดถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลิตผลทางการเกษตรหรือเพื่อขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดซื้อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนการเพาะปลูกรอตัดบัญชี” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.33

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	หมายเหตุ	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
ต้นทุนการเพาะปลูกรอตัดบัญชี	8	119,012,551	119,986,879	119,012,551	119,986,879
ตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย	4,9	307,002,000	323,593,034	307,002,000	323,593,034
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	4,10	316,300,687	892,043,910	143,200,000	143,200,000
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	4	-	-	87,105,713	156,070,655
เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บริษัทย่อย	12	-	-	100,000,000	-
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	13	64,887,088	65,083,408	64,887,088	65,083,408
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	14	813,842,346	878,728,819	464,529,529	519,544,812
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	14	4,828,521	6,544,437	4,808,487	6,511,920
ภาษีเงินได้จ่ายล่วงหน้า	15	32,615,227	32,384,474	32,615,227	32,384,474

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงรายการเคลื่อนไหวของต้นทุนการเพาะปลูกรอตัดบัญชี ซึ่งจะแสดงรายละเอียดต้นทุนที่เพิ่มขึ้น และการโอนต้นทุนที่ได้ทำการเก็บเกี่ยวแล้วเพื่อโอนไปเป็นต้นทุนผลิตระหว่างปี โดยต้นทุนการเพาะปลูกรอตัดบัญชีจะรวมต้นทุนทั้งสับปะรดและพืชอื่นๆในรายการบัญชีเดียวกัน โดยมีรายละเอียดแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.34

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

8. ต้นทุนการเพาะปลูกรอตัดบัญชี

	หน่วย : พันบาท งบการเงินรวม/ งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556
ณ วันที่ 1 มกราคม	119,987	132,509
ต้นทุนที่เพิ่มระหว่างปี	128,121	130,835
โอนเป็นต้นทุนผลิตระหว่างปี	(129,095)	(143,357)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม	119,013	119,987

บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายไฟฟ้าและไอน้ำ โดยมีการใช้พลังงานชีวมวลซึ่งถือเป็นพลังงานทดแทนประเภทหนึ่ง โดยมีบริษัทย่อย ได้แก่ บริษัท สหโคเจน กรีน จำกัด ได้ดำเนินโครงการ ปลูกไม้โตเร็วเพื่อพลังงาน ไปพร้อมกับการผลิตไฟฟ้าและไอน้ำ ซึ่งกิจการได้ทำการจัดตั้งศูนย์วิจัยไม้โตเร็วเพื่อพลังงานอยู่ในเขตจังหวัดปราจีนบุรี เพื่อค้นคว้า วิจัย และปรับปรุงพันธุ์ไม้โตเร็วให้ได้ผลผลิตสูงและคุ้มค่าทางเศรษฐกิจ สำหรับไม้โตเร็วเพื่อพลังงานของกลุ่มสหโคเจนมีหลายชนิด ได้แก่ กระถินเทพนรงค์ กระถินเทพา กระถินยักษ์ และยูคาลิปตัส ปัจจุบันมีพื้นที่ปลูกไม้โตเร็วในพื้นที่จังหวัดลำพูน ลำปาง เชียงใหม่ และปราจีนบุรี

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการจะอยู่ในกลุ่มพืชพลังงาน กิจการจะรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแสดงในวิธีราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม ซึ่งต้นทุนการปลูกพืชพลังงานจะประกอบไปด้วย ต้นทุนในการปรับปรุงที่ดิน ค่ากล้าไม้ และค่าใช้จ่ายในการปลูกซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่จะสามารถตัดพืชพลังงานไปใช้ประโยชน์ได้ สำหรับค่าตัดจำหน่ายต้นทุนพืชพลังงานจะถูกตัดจำหน่ายตามจำนวนผลผลิตที่กิจการจะเก็บเกี่ยวเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ และตัดค่าใช้จ่ายสำหรับต้นทุนการปลูกในพื้นที่ที่ไม่ได้ให้ผลผลิตหรือผลผลิตเกิดความเสียหาย ซึ่งกลุ่มพืชพลังงานถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคอย่างหนึ่ง ที่จะถูกเก็บเกี่ยวเป็นผลผลิตทางการเกษตรหรือเพื่อขายไปในสภาพที่ยังเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีต้นทุนการปลูกพืชพลังงาน” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

ภาพที่ 4.35

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

	หมายเหตุ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
		31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556	31 ธันวาคม 2557	31 ธันวาคม 2556
สินทรัพย์					
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน					
เงินลงทุนในบริษัทย่อย	10	-	-	1,662,499,900	1,662,499,900
เงินลงทุนระยะยาวอื่น - หลักทรัพย์เผื่อขาย	11	9,800,000	9,590,000	9,800,000	9,590,000
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	12	5,194,670,945	5,095,157,396	3,149,043,037	3,233,315,299
ต้นทุนการปลูกพืชพลังงาน	13	74,785,588	82,570,937	-	-
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	20	18,001,701	15,921,554	18,001,701	15,921,554
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น		29,012,273	17,739,249	17,814,583	9,988,261
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		5,326,270,507	5,220,979,136	4,857,159,221	4,931,315,014
รวมสินทรัพย์		6,369,681,843	6,260,729,141	5,659,480,391	5,706,563,586

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงรายการเคลื่อนไหวของต้นทุนการปลูกพืชพลังงาน โดยจะแสดงมูลค่าตามบัญชี การเพิ่มขึ้นของต้นทุนระหว่างปี และค่าตัดจำหน่ายต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี 2557 และ 2556 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.36

สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

13. ต้นทุนการปลูกพืชพลังงาน	หน่วย : บาท	
	งบการเงินรวม/งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2557	2556
มูลค่าตามบัญชีต้นปี	82,570,937	75,153,044
เพิ่มขึ้นในระหว่างปี	6,457,542	14,985,379
ตัดจำหน่าย	(14,242,891)	(7,567,486)
มูลค่าตามบัญชีปลายปี	74,785,588	82,570,937

4.2.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม โดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน

บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ

ลักษณะการดำเนินธุรกิจหลักเป็นผู้ประกอบการยางธรรมชาติแบบครบวงจรรายใหญ่ โดยทำการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ยางธรรมชาติขึ้นพื้นฐานทุกประเภทเพื่อตอบสนองความต้องการที่หลากหลายของลูกค้าทั่วโลก ได้แก่ ยางแท่ง ยางแผ่นรมควัน และน้ำยางข้น สำหรับผลิตภัณฑ์ยางธรรมชาติซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์หลักที่ทำรายได้ให้แก่บริษัทคิดเป็นร้อยละ 97 ของรายได้รวมในปี 2557 สำหรับธุรกิจสวนยางพาราดำเนินการผ่าน บริษัท ศรีตรังแพลนเทชั่น จำกัด มีพื้นที่ทำการปลูกไปแล้วประมาณ 38,502 ไร่ ใน 17 จังหวัด สำหรับกิจการเองนั้นมีพื้นที่เพาะปลูกส่วนใหญ่อยู่ในเขตภาคเหนือและภาคตะวันออกเฉียงเหนือของประเทศไทย บริเวณจังหวัดเพชรบูรณ์ เชียงราย ลำปาง และสระแก้ว

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

สินทรัพย์ชีวภาพหลักของกิจการ คือ ต้นยางพารา และต้นปาล์มน้ำมัน สำหรับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของกิจการในปัจจุบันจะใช้วิธีราคาทุนหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า (ถ้ามี) โดยต้นทุนส่วนใหญ่จะรวมถึง การปรับปรุงสภาพพื้นที่ การปรับหน้าดินและการทำร่องน้ำ การปลูก การปราบวัชพืชและการใส่ปุ๋ย ซึ่งต้นทุนดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับการปลูกตั้งแต่ยังไม่ให้ผลผลิตจนกระทั่งต้นยางพาราและต้นปาล์มให้ผลผลิตแล้ว สำหรับการเจริญเติบโตของต้นยางพาราจะใช้ระยะเวลาประมาณ 6-7 ปี และต้นปาล์มจะใช้ระยะเวลาประมาณ 2-3 ปี จึงจะสามารถให้ผลผลิตได้ โดยทางกลุ่มบริษัทคิดต้นทุนสวนยางพาราและสวนปาล์มเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตเมื่อสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการพร้อมให้ผลผลิตแล้วกิจการจะเริ่มทำการตัดจำหน่ายทันที โดยใช้วิธีเส้นตรงตลอดอายุการให้ผลผลิต โดยใช้ระยะเวลาประมาณ 20 ปี

ในปี 2557 กิจการได้มีการประกาศเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสวนยางพาราและสวนปาล์ม เนื่องจากในอดีตกิจการได้ใช้วิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามวิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยวในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ แต่ฝ่ายบริหารได้มีการพิจารณาเพิ่มเติมว่า การใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าของสวนยางพาราและสวนปาล์มน้ำมันมีความเหมาะสมมากกว่าการใช้วิธีการตีราคาใหม่ อันเนื่องมาจากตัวแปรหลักตัวหนึ่งที่ใช้การคำนวณมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาตลาดของยางพาราและปาล์มน้ำมันมีความผันผวนค่อนข้างมาก ทำให้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวมีความผันผวน และไม่สะท้อนมูลค่าของสวนยางพาราและสวนปาล์มของกิจการ จากข้อเท็จจริงดังกล่าวกลุ่มบริษัทจึงทำการเปลี่ยนแปลงวิธีวัดมูลค่าของสวนยางพาราและสวนปาล์มจากการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมกลับมาเป็นวิธีราคาทุน

ซึ่งข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ ปาล์มน้ำมัน ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่สามารถให้ผลผลิตได้มากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นและผลผลิตที่ได้จากต้นนั้น โดยตัวต้นพืชนั้นต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่สำหรับผลผลิตที่ได้จากต้นพืชต้องปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรมนี้ ซึ่งสำหรับวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามเกณฑ์จะใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหักประมาณการค่าใช้จ่าย ณ จุดเก็บเกี่ยว

การเปิดเผยรายการในงบการเงิน

กิจการกำหนดชื่อบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ คือ “บัญชีสวนยางพาราและสวนปาล์ม - สุทธิ” โดยแสดงอยู่ในส่วนของสินทรัพย์ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.37

สินทรัพย์ชีวภาพในงบแสดงฐานะทางการเงิน

หมายเหตุ	31 ธันวาคม 2557	งบการเงินรวม		งบการเงินรวม		งบการเงินรวม	
		(ปรับปรุงใหม่)	(ปรับปรุงใหม่)	(ปรับปรุงใหม่)	31	(ปรับปรุงใหม่)	
		31 ธันวาคม 2556	1 มกราคม 2556	31 ธันวาคม 2557	ธันวาคม 2556	1 มกราคม 2556	
สินทรัพย์							
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน							
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	4,16	14,355,033,514	12,294,839,816	9,666,687,208	5,845,366,056	4,908,438,517	3,576,490,406
สวนยางพาราและสวนปาล์ม - สุทธิ	4,17	901,246,752	547,657,449	274,922,306	4,080,879	4,560,887	5,040,896
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - สุทธิ	18	31,639,642	27,046,829	21,446,266	12,311,158	14,032,131	9,981,850
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	19	170,255,147	176,254,186	160,407,667	27,769,750	27,769,750	27,769,750
ภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่าย		332,854,932	240,009,472	169,720,598	250,167,419	171,483,080	110,994,525
สินทรัพย์ภายใต้การควบคุม - สุทธิ	20	146,540,958	121,784,907	144,706,429	-	-	-
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น	21	34,265,689	21,326,641	29,832,649	12,718,800	11,749,609	10,505,180

การเปิดเผยรายการบัญชีสวนยางพาราและสวนปาล์มในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการแบ่งการอธิบายรายการออกเป็น 2 ส่วนสำคัญส่วนแรกจะกล่าวถึงสาเหตุการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นราคาทุน เนื่องจากตัวแปรสำคัญในการคำนวณตามวิธีมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาตลาดของยางพาราและน้ำมันปาล์มมีความผันผวนค่อนข้างมาก ส่งผลให้ราคายุติธรรมที่ได้มีความผันผวนตามไปด้วย และไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของสวนยางพาราและสวนปาล์มของกิจการ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กลุ่มบริษัทจึงทำการปรับย้อนหลังต้องบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556 และ ณ วันที่ 1 มกราคม 2556 รวมไปถึงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2556 โดยมีรายละเอียดการเปิดเผยดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.38
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

4. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

	งบการเงินรวม		
	ตามที่ รายงานไว้เดิม	ปรับปรุงใหม่	ตามที่ ปรับปรุงใหม่
	พันบาท	พันบาท	พันบาท
งบแสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	12,925,858	(631,018)	12,294,840
ส่วนขยายพาราและสวนปาล์ม - สุทธิ	-	547,657	547,657
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี - สุทธิ	68,256	(8,127)	60,129
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
ส่วนเกินทุนจากการประเมินราคาสินทรัพย์ - สุทธิ จากค่าเสื่อมราคาสะสม	1,206,287	(76,058)	1,130,229
กำไรสะสม	9,430,734	825	9,431,559
งบแสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 1 มกราคม 2556			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	10,034,350	(367,663)	9,666,687
ส่วนขยายพาราและสวนปาล์ม - สุทธิ	-	274,922	274,922
หนี้สินไม่หมุนเวียน			
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี - สุทธิ	171,301	(15,084)	156,217
ส่วนของผู้ถือหุ้น			
ส่วนเกินทุนจากการประเมินราคาสินทรัพย์ - สุทธิ จากค่าเสื่อมราคาสะสม	1,176,401	(78,410)	1,097,991
กำไรสะสม	8,224,093	753	8,224,846
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2556			
ต้นทุนขายและการให้บริการ	(86,996,064)	9,379	(86,986,685)
ส่วนเกินทุนจากการประเมินราคาสินทรัพย์ - สุทธิจากภาษี	59,471	(6,166)	53,305
ภาษีเงินได้	(148,786)	(791)	(149,577)
กำไรต่อหุ้น			
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	1.42	-	1.42

ส่วนที่ 2 ในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะกล่าวถึงรายละเอียดราคาทุนที่เพิ่มขึ้นและลดลงของสินทรัพย์ชีวภาพแบ่งแยกสำหรับสวนยางพาราที่พร้อมให้น้ำยางสด และที่ยังไม่พร้อมให้น้ำยางสด รวมไปถึงสวนปาล์มที่พร้อมให้ผลผลิตแล้ว ซึ่งสำหรับสวนยางที่พร้อมให้น้ำยาง และสวนปาล์มที่พร้อมให้ผลผลิตแล้วจะแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับค่าตัดจำหน่ายสะสมเพิ่มเติม โดยมีการเปิดเผยรายละเอียดดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.39
สินทรัพย์ชีวภาพแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

17. ส่วนยางพาราและสวนปาล์ม - สุทธิ

หน่วย : พันบาท

	งบการเงินรวม			
	ส่วนยางพารา			
	ที่ให้น้ำยาง	ที่ยังไม่ให้น้ำยาง	สวนปาล์ม	ที่ให้ผล
				รวม
ณ วันที่ 1 มกราคม 2556 - ตามที่ปรับปรุงใหม่				
ราคาทุน	3,925	266,120	11,023	281,068
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(1,791)	-	(4,355)	(6,146)
ราคาตามบัญชี - สุทธิ	2,134	266,120	6,668	274,922
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557				
ราคาตามบัญชีต้นปี - สุทธิ	4,008	537,566	6,083	547,657
การลงทุนเพิ่มขึ้น	-	331,386	-	331,386
โอนเข้า (โอนออก)	1,718	(1,937)	219	-
ค่าตัดจำหน่าย (หมายเหตุข้อ29)	(214)	-	(591)	(805)
ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับเป็นสินทรัพย์	(951)	23,960	-	23,009
ราคาตามบัญชีปลายปี - สุทธิ	4,561	890,975	5,711	901,247
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557				
ราคาทุน	8,451	890,975	11,242	910,668
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(3,890)	-	(5,531)	(9,421)
ราคาตามบัญชี - สุทธิ	4,561	890,975	5,711	901,247
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2556 - ตามที่ปรับปรุงใหม่				
ราคาตามบัญชีต้นปี - สุทธิ	2,134	266,120	6,668	274,922
การลงทุนเพิ่มขึ้น	-	261,068	-	261,068
โอนเข้า (โอนออก)	2,809	(2,809)	-	-
ค่าตัดจำหน่าย (หมายเหตุข้อ29)	(935)	-	(585)	(1,520)
ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับเป็นสินทรัพย์	-	13,187	-	13,187
ราคาตามบัญชีปลายปี - สุทธิ	4,008	537,566	6,083	547,657
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2556 - ตามที่ปรับปรุงใหม่				
ราคาทุน	6,734	537,566	11,023	555,323
หัก : ค่าตัดจำหน่ายสะสม	(2,726)	-	(4,940)	(7,666)
ราคาตามบัญชี - สุทธิ	4,008	537,566	6,083	547,657

4.3 ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ และประเด็นปัญหาเพิ่มเติมที่เกิดขึ้น

4.3.1 บริษัทที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ก่อนการบังคับใช้จริง

บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)

ตำแหน่งผู้ให้สัมภาษณ์ : ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี

จากข้อมูลที่ได้รับในการสัมภาษณ์สามารถแบ่งรายละเอียดออกได้เป็น 5 ประเด็นหลัก ดังนี้

1. การรับรู้รายการและวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม
2. การเปิดเผยข้อมูล
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ
4. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ
5. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

1. การรับรู้รายการและการวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการหรือต้นกระดาศ โดยในอดีตกิจการใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ในบัญชีเงินลงทุนในสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งจะแสดงตัวเลขของราคาต้นกล้า ค่าเพาะปลูก และค่าเดินทางของทีมงานสำหรับการให้คำแนะนำให้แก่เกษตรกรที่เข้าร่วมโครงการส่งเสริม ซึ่งค่าใช้จ่ายในการลงทุนของสินทรัพย์ชีวภาพส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในช่วงประมาณ 2-3 เดือนแรกของการเพาะปลูก โดยในระหว่างการเพาะปลูกต้นกระดาศไม่ต้องการดูแลจึงเกิดค่าใช้จ่ายไม่มากนัก จะเกิดค่าใช้จ่ายอีกครั้งในช่วงของการเก็บเกี่ยวสินทรัพย์ชีวภาพ ได้แก่ ค่าเช่าที่ดินของเกษตรกร ค่าตัดค่าลากต้นกระดาศออกจากคันนา และค่าขนส่งเข้ามาสู่โรงงาน จากการบันทึกเงินลงทุนในสินทรัพย์ชีวภาพดังกล่าวส่งผลให้ ณ วันเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร จะเกิดส่วนต่างระหว่างต้นทุนกับราคาที่คาดว่าจะได้รับค่อนข้างเยอะเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับราคาไม้ซึ่งต้องจ่ายตามราคาตลาด การวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนจึงไม่มีความเหมาะสมมากนัก ต่างกับการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมที่จะสะท้อนภาพชัดเจนในงบการเงินมากกว่า ทางกิจการจึงเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทนการวัดด้วยวิธีราคาทุน สำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ดีที่สุดคือ การใช้ราคาตลาดในการวัดมูลค่า ซึ่งในประเทศไทยมีราคาตลาดของต้นกระดาศอยู่น้อยราย รวมทั้งไม่มีศูนย์กลางในการ

ประกาศราคาซื้อขายของต้นกระตาศ กิจกรรมจึงเลือกใช้วิธีการคิดลดกระแสเงินสดสุทธิในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีนี้จะเกี่ยวข้องกับการเลือกสมมติฐานที่สำคัญ เนื่องจากวิธีการคิดลดกระแสเงินสดจำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่สำคัญค่อนข้างมาก ซึ่งจะส่งผลกระทบกับมูลค่ายุติธรรมที่แสดงในแต่ละงวด อาทิเช่น ราคาไม้ที่นำมาใช้ในช่วงที่กิจการทำโครงการส่งเสริมการปลูกต้นกระตาศจะทำสัญญากับเกษตรกรเป็นจำนวนต้นแต่เมื่อนำราคาไม้มาเทียบกับแหล่งอื่นต้องใช้น้ำหนักของไม้เป็นเกณฑ์ อีกทั้งการคำนวณอัตราการรอดตาย ไม่สามารถทราบได้แน่ชัดถึงอัตราการรอดตายของต้นกระตาศ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยกิจการจำเป็นต้องใช้การประมาณการแทน เป็นต้น จากข้อมูลดังกล่าวส่งผลให้การคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่ได้ไม่สามารถวัดมูลค่าได้ชัดเจนมากนัก เมื่อแต่ละกิจการมีการตั้งสมมติฐานสำคัญที่แตกต่างกัน อาจไม่สามารถนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกันได้

การบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเพาะปลูก กิจกรรมจะบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของกิจการ สำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมีการบันทึกในบัญชีย่อย อาทิเช่น ค่าใช้จ่ายในการเพาะปลูกต้นกล้า ค่าใช้จ่ายพนักงานที่เกี่ยวข้องในการเข้าไปดูแลตรวจสอบต้นกระตาศ โดยทางกิจการจะมีการจัดตั้งทีมงานในการดูแลในระดับหมู่บ้าน อำเภอ และจังหวัดเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่เกษตรกร และค่าใช้จ่ายในส่วนของการเก็บเกี่ยว ได้แก่ ค่าตัด ค่าลากต้นกระตาศออกจากคันนา ค่าขนส่ง เป็นต้น

ดังนั้น ประเด็นสำคัญที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนข้อมูลในงบการเงินได้ชัดเจนมากกว่าวิธีราคาทุน สอดคล้องกับกฎบัญชี รัตนประภาธรรม และคณะ (2548) ซึ่งค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพส่วนใหญ่จะเกิดในช่วง 2-3 เดือนแรกและเกิดอีกครั้งในช่วงของการเก็บเกี่ยว ส่งผลให้ ณ วันเก็บเกี่ยวจะเกิดส่วนต่างระหว่างต้นทุนกับราคาที่เราคาดว่าจะได้รับค่อนข้างมาก และในประเทศไทยไม่มีศูนย์กลางในการประกาศราคาซื้อขายของต้นกระตาศ กิจกรรมจำเป็นต้องใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพส่งผลให้การคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่ได้ไม่มีความชัดเจนมากนัก อาจไม่สามารถนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกันได้ อีกทั้งยังเพิ่มต้นทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ สอดคล้องกับ Athanasios, Stergios and Laskaridou (2010)

2. การเปิดเผยข้อมูล

ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพนั้นมีความคิดเห็นว่า การเปิดเผยมีรายละเอียดมากเกินไปในบางประเด็น เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการมีจำนวนมากกระจายอยู่ในหลายจังหวัด จึงเป็นการยากที่จะสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลรายงานได้ทั้งหมด หรือแม้แต่ในส่วนของคุณสมบัติฐานที่สำคัญในการคำนวณมูลค่ายุติธรรม อาทิเช่น อัตราการรอดตายของ

ต้นกระดาษ กิจกรรมไม่ทราบจำนวนที่แน่ชัดได้จึงต้องใช้วิธีการประมาณการขึ้น การเปิดเผยข้อมูลบางรายการอาจลึกลงไปและส่งผลเสียต่อกิจการได้ อาทิเช่น การเปิดเผยเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เกิดขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพ ดังนั้นสำหรับการเปิดเผยข้อมูลกิจกรรมจึงมีความคิดเห็นว่าเป็นการยากที่กิจการจะสามารถเปิดเผยการมีอยู่ของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมดได้ สอดคล้องกับ สุพัตรรา ศรีทับทิม (2546) ที่ให้ความคิดเห็นว่าเป็นไปได้ยากในการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ชีวภาพได้ทั้งหมด อีกทั้งการเปิดเผยข้อมูลบางรายการอาจลึกลงไป

3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ

การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรม กิจกรรมจะทำการรับรู้ทันที สำหรับครั้งแรกที่มีการนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ โดยทำการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนทันทีส่งผลให้กิจการเกิดผลกำไรมากขึ้น และทำให้มูลค่าของกิจการดีขึ้นเป็นอย่างมาก แต่หลังจากนั้นจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์แต่ละครั้งในการเพาะปลูก อาทิเช่น สถานที่ในการเพาะปลูก ถ้าหากทำการเพาะปลูกในจังหวัดที่ห่างไกลจากโรงงานจะส่งผลให้กิจการเสียค่าขนส่งไม่มาสู่โรงงานมากขึ้น อาจทำให้กำไรที่กิจการควรได้รับส่งผลให้เกิดผลขาดทุนมากขึ้นได้ แต่จากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นดังกล่าวช่วยให้กิจการสามารถกำหนดพื้นที่ในการเพาะปลูกให้มีความเหมาะสม ส่งผลให้เกิดความคุ้มค่าแก่กิจการมากที่สุด สอดคล้องกับ สุริย์ ภิญญวรคุณ (2546) ที่ให้ความเห็นว่าข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของรายการกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวสามารถนำไปใช้ในการวางแผนในการผลิตและการวิเคราะห์ทางการตลาดได้ดียิ่งขึ้น

4. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากนำมาตราฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ

สำหรับความเหมาะสมหลังจากที่นำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปรับใช้กับกิจการ พบว่าการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีราคาทุนโดยเหตุผลที่ทางกิจการตัดสินใจเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเนื่องจากคิดว่ามีผลประโยชน์ต่องบการเงินมากกว่าวิธีราคาทุนที่วิธีเดิมจะสะท้อนมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพที่ต่ำเกินไป แต่สำหรับการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนข้อมูลที่แสดงในงบการเงินได้ชัดเจนมากกว่า และยังส่งผลให้กิจการมีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย แต่การวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะส่งผลดีมากที่สุดสำหรับกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรโดยมีราคาตลาดรองรับ แต่สำหรับสินทรัพย์ชีวภาพบางประเภทที่ไม่มีราคาตลาดรองรับอาจจะทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรม สำหรับกิจการที่เลือกใช้วิธีการคิดลดกระแสเงินสดนั้นจำเป็นต้องมีข้อมูลอ้างอิงสำหรับการเลือกใช้สมมติฐานสำคัญ แต่กิจการมองว่ายังไม่มีข้อมูลชัดเจนว่าสมมติฐานที่กิจการเลือกใช้มีความเหมาะสมสามารถสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ ยังขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของฝ่ายจัดการในการประเมิน และส่งผลให้เกิดปัญหาเมื่อมีการตรวจสอบงบการเงินจากผู้ตรวจสอบบัญชีถึงการได้มา

ซึ่งมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพว่ามีความเหมาะสมจริงหรือไม่ ส่งผลให้กิจการมีค่าใช้จ่ายในการวัดมูลค่ายุติธรรมมากยิ่งขึ้น อีกทั้งการจะเลือกใช้วิธีวัดมูลค่ายุติธรรมต้องคำนึงถึงการประกอบอุตสาหกรรมของกิจการด้วย สินทรัพย์ชีวภาพเดียวกันแต่มีวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้หลังจากเก็บเกี่ยวที่แตกต่างกัน การวัดมูลค่ายุติธรรมจะแตกต่างกันไปด้วย ซึ่งสำหรับกิจการที่ปลูกต้นยูคาลิปตัสเพื่อนำเยื่อกระดาษผลิตเป็นกระดาษ จะใช้เวลาในการเพาะปลูกไม้ที่มีอายุ 3-5 ปี แต่ถ้าหากมีการปลูกไม้ยูคาลิปตัสจนอายุ 20-25 ปี ซึ่งส่งผลให้ไม้มีมูลค่าสูงขึ้นเหมาะสำหรับอุตสาหกรรมที่มีการผลิตเฟอร์นิเจอร์มากกว่าจึงไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับกันได้ อีกทั้งในประเทศไทยไม่มีฐานข้อมูลทางเศรษฐกิจหรือหน่วยงานรองรับเมื่อเทียบกับต่างประเทศที่มีหน่วยงานรองรับมากกว่า ส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้ราคาตลาดมีความเหมาะสมมากกว่าในประเทศไทย

ดังนั้น ประโยชน์จากการนำมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติ นั่นคือการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพได้ชัดเจนกว่า อีกทั้งยังช่วยเพิ่มมูลค่าของกิจการได้ แต่สำหรับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นคือการที่สินทรัพย์ชีวภาพยังไม่มีราคาตลาดรองรับ ถึงแม้ว่าสินทรัพย์ชีวภาพจะเป็นอย่างเดียวกันแต่ถ้าหากมีวัตถุประสงค์ไปใช้ในอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน มูลค่ายุติธรรมที่ได้ก็จะแตกต่างกันไปด้วย และในกรณีที่ไม่มีความราคาตลาดรองรับกิจการจึงจำเป็นต้องใช้วิธีในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมวิธีอื่นๆซึ่งยังไม่มี ความชัดเจนว่ามูลค่ายุติธรรมที่ได้มีความเหมาะสมเพียงพอหรือไม่ อีกทั้งยังเพิ่มค่าใช้จ่ายในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมของกิจการด้วย สอดคล้องกับ Athanasios, Stergios and Laskaridou (2010) ที่ให้ความเห็นว่าการคำนวณมูลค่ายุติธรรมอาจทำให้มีต้นทุนเพิ่มมากขึ้น

5. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ยังไม่มีความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมนี้มากนัก เนื่องจากตัวมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังไม่มี ความชัดเจนสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท โดยมองว่าสินทรัพย์ชีวภาพที่เหมาะสมในการใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเหมาะสมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่มีอายุยาวกว่า 1 รอบระยะเวลารายงาน ซึ่งสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่ใช้เวลาในการเพาะปลูกไม่นานนักจนสามารถเก็บเกี่ยวได้ อาจไม่มีความจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้ ทางสภาวิชาชีพบัญชีอาจต้องมีการทำประชาพิจารณ์ พร้อมทั้งมีการทำตัวอย่างถึงแนวทางในการปฏิบัติของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภทมากขึ้น ทั้งวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ รวมไปถึงการบันทึกบัญชีต่างๆให้มีความชัดเจน และอาจต้องประกาศถึงข้อยกเว้นเกี่ยวกับการปฏิบัติใช้ว่าสินทรัพย์ชีวภาพประเภทใดให้ถือปฏิบัติหรือไม่ถือปฏิบัติให้มีความชัดเจนมากขึ้น เนื่องจากมองว่าถ้าหากมีการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะส่งผลให้เกิดความสับสนและปัญหาต่างๆอีกมากจากความไม่ชัดเจนที่เกิดขึ้น สอดคล้องกับ วารินทร์ ธีระวงศ์วิวัฒน์ (2546)

4.3.2 บริษัทที่ไม่มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้

บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)

ตำแหน่งผู้ให้สัมภาษณ์ : ผู้จัดการบัญชีฝ่ายการเงิน

จากข้อมูลที่ได้รับในการสัมภาษณ์สามารถแบ่งรายละเอียดออกได้เป็น 5 ประเด็นหลัก ดังนี้

1. การรับรู้รายการและวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม
2. การเปิดเผยข้อมูล
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ
4. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ
5. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

1. การรับรู้รายการและการวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้นให้ความคิดเห็นว่า ราคาตลาดสำหรับสินทรัพย์ของกิจการหรืออ้อยนั้นจะเป็นการยากที่จะสามารถหาราคาตลาดเทียบเคียงได้อย่างเหมาะสม โดยในปัจจุบันกิจการยังไม่แน่ใจว่าจะนำวิธีการใดมาใช้ในการคำนวณหามูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสม และหากกิจการใช้วิธีอื่นในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสมมติฐานที่สำคัญในการกำหนดราคายุติธรรมของอ้อยควรจะใช้ข้อมูลในส่วนไหนมาใช้เพื่อให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้มีความน่าเชื่อถือมากที่สุด แต่มีความคิดเห็นว่าถ้าหากมีการบังคับใช้จริงในอนาคตทางสมาคมกลุ่มธุรกิจอ้อยและน้ำตาลอาจจะมีการเรียกประชุมเพื่อหารือกันสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนี้ ซึ่งประเด็นเกี่ยวกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นสำหรับการเลือกใช้วิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมสอดคล้องกับ Kaplan and Fender (2000) การวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะสร้างความยุ่งยากประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอาจไม่คุ้มต่อค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการเตรียมข้อมูล

2. การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมพบว่าการเปิดเผยเพิ่มเติมมากเกินไป หากสามารถลดการเปิดเผยบางรายการ อาทิเช่น จำนวนของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมดเป็นไปได้อย่างที่จะทราบข้อมูลสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมดอย่างละเอียด โดยเปิดเผยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงที่มีความสำคัญจะมีความเหมาะสมกว่า อาทิเช่น การปลูกสินทรัพย์ชีวภาพเพิ่มเติมโดยอาจจะระบุเป็นภาพรวม โดยใช้จำนวนพื้นที่ในการระบุจำนวนของสินทรัพย์ชีวภาพแทน จึงสอดคล้อง

กับ สุพัตรา ศรีทับทิม (2546) ที่ให้ความเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป ยากต่อการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพได้ทุกรายการ

3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ

การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพให้ความคิดเห็นว่า หากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพเข้าสู่บกำไรหรือขาดทุนในทันที จะส่งผลให้ผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นไม่คงที่ อาจทำให้เกิดความสับสนต่อผู้ถือหุ้นถึงการได้มาของรายการกำไรหรือขาดทุน ซึ่งหากในปีนั้นกิจการเกิดผลขาดทุนจากรายการสินทรัพย์ชีวภาพ ผู้ถือหุ้นอาจเกิดคำถามและความกังวลสำหรับเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ แต่ถ้าหากกิจการได้รับผลกำไรจากรายการสินทรัพย์ชีวภาพ ซึ่งกำไรดังกล่าวเป็นเพียงแค่การปรับรายการตัวเลขเท่านั้นไม่ได้มีตัวเงินเข้ามาในกิจการจริง ส่งผลให้เกิดปัญหาต่อการนำรายการกำไรที่เกิดขึ้นมาจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น สอดคล้องกับ Elad and Herbohn (2011) ที่ให้ความคิดเห็นว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้ได้รับผลกำไรที่มากเกินไปจนเป็นความจริง

4. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ

สำหรับความเหมาะสมในการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริงๆ มีความคิดเห็นว่ายังไม่มีที่เหมาะสมเท่าที่ควร เนื่องจากยังมีคำถามในการใช้มาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเกิดขึ้นในหลายประเด็น ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม เป็นการยากที่จะหาราคายุติธรรมที่มีความเหมาะสมซึ่งหากมูลค่ายุติธรรมที่ได้ยังไม่สะท้อนมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพได้ดีเท่าที่ควรก็ต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการปรับวิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมให้มีความเหมาะสม ซึ่งมีความคิดเห็นว่าการใช้วิธีราคาทุนจะทราบถึงต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพได้ชัดเจนกว่า และราคาทุนที่เกิดขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพจะสะท้อนรายการในงบการเงินได้ชัดเจน

ดังนั้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ คือการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพอาจยังไม่มีที่เหมาะสม ข้อมูลที่ได้รับไม่สะท้อนมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพได้อย่างชัดเจน สอดคล้องกับ กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และคณะ (2548) ให้เหตุผลว่าราคาทุนมีการใช้แพร่หลายมากกว่า และยังเป็นการวัดที่เที่ยงธรรม สามารถตรวจสอบได้ดีกว่าการวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม

5. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมมีความคิดเห็นเห็นว่า ทางสภาวิชาชีพบัญชีควรมีการจัดอบรมและหารือถึงปัญหาที่เกิดขึ้นของแต่ละบริษัทในกลุ่มพืชทางการเกษตรที่มีผลกระทบ เพื่อร่วมกันเสนอแนะแนว

ทางแก้ไข รวมถึงควรมีการจัดทำตัวอย่างถึงแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมเพิ่มเติม เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละชนิดจะมีการเพาะปลูกและรายการทางบัญชีที่แตกต่างกัน อาจส่งผลให้เกิดความสับสนต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมได้

4.3.3 บริษัทที่มีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเลิกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยกลับมาใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทน

บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)

ตำแหน่งผู้ให้สัมภาษณ์ : ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน

จากข้อมูลที่ได้รับในการสัมภาษณ์สามารถแบ่งรายละเอียดออกได้เป็น 6 ประเด็นหลัก ดังนี้

1. การรับรู้รายการและวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม
2. การเปิดเผยข้อมูล
3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants)
4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ
5. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ
6. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

1. การรับรู้รายการและการวัดสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการหรือต้นยางพารา ในอดีตกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ แต่พบว่าราคายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพที่ได้มาไม่มีความน่าเชื่อถือเท่าที่ควร ในปี 2557 กิจการจึงได้เปลี่ยนวิธีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพมาเป็นวิธีราคาทุน เนื่องจากมีความคิดเห็นว่า กลุ่มพืชส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการเจริญเติบโตยาวนานและเกิดความยากที่จะประมาณมูลค่าของต้นยางพาราและตัวน้ำยางออกมา ซึ่งการประมาณราคายางพาราในอนาคตถือเป็นสมมติฐานที่สำคัญตัวหนึ่งในการนำมาคำนวณเพื่อหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณราคายางได้ชัดเจนส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ไม่มีความน่าเชื่อถือเท่าที่ควร สำหรับทางผู้บริหารมองว่า การรับรู้รายการและวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น งบการเงินที่เกิดขึ้นไม่คงที่ ส่งผลให้นักลงทุนไม่เข้าใจกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่ายุติธรรม และไม่สามารถอธิบายได้ชัดเจนว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของ

มูลค่ายุติธรรมเกิดจากอะไร ต่างกับวิธีราคาทุนที่สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงราคาที่เกิดขึ้นได้ว่ามาจากสภาพเศรษฐกิจหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในขณะนั้น เป็นต้น ทางกิจการจึงคิดว่ามูลค่ายุติธรรมไม่สะท้อนประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร

ดังนั้นเหตุผลที่กิจการกลับมาเลือกใช้วิธีราคาทุนแทนวิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าเนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการมีระยะเวลาในการเจริญเติบโตยาวนานกว่าจะสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้เป็นการยากที่จะประมาณมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพออกมา รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้การเงินไม่คงที่ นักลงทุนอาจไม่เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นดังกล่าว สอดคล้องกับ Bohusova, Svoboda and Nerudova (2012) ให้ความเห็นว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมอาจไม่มีความเหมาะสมกับสินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ระหว่างการเจริญเติบโต ซึ่งอาจส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมเกิดความผันผวนได้ง่าย

2. การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมพบว่าการเปิดเผยเพิ่มเติมมากเกินไป ในประเด็นเกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมด อัตราการรอดตาย การเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ โดยให้เหตุผลเพิ่มเติมว่าควรมีการเปิดเผยเฉพาะข้อมูลการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ชีวภาพที่สำคัญเท่านั้น ซึ่งถ้าหากมีการเปิดเผยมากเกินไปอาจส่งผลให้ต้นทุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพิ่มเติมขึ้นไปด้วย สอดคล้องกับ สุพัตรา ศรีทับทิม (2546) ที่ให้ความเห็นว่ามาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป ยากต่อการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ชีวภาพได้ทุกรายการ

3. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ

รายการบัญชีพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) ให้ความคิดเห็นว่ามีเหมาะสมที่จะมีการบันทึกแยกจากกันระหว่างตัวต้นยางกับน้ำยางสด เนื่องจากสำหรับตัวต้นยางนั้นคือสินทรัพย์ถาวรของกิจการที่มีอายุการให้ผลผลิต ซึ่งระหว่างเจริญเติบโตไม่ได้มีการให้ผลผลิตใดๆ แต่สำหรับน้ำยางสดถือเป็นสินทรัพย์ที่ได้มาจากพืชเพื่อการให้ผลผลิตก็มีอายุที่แตกต่างกันไป อีกทั้งราคาของน้ำยางพาราจะมีราคาประกาศ ณ วันนั้น แต่สำหรับตัวต้นยางพาราไม่มีราคาประกาศที่ชัดเจนและยากที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างเหมาะสม สอดคล้องกับ Bohusova, Svoboda and Nerudova (2012) ที่ให้ความเห็นว่าการวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมไม่เหมาะสมสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพที่อยู่ระหว่างการเจริญเติบโตเนื่องจากไม่ได้มีการให้ผลผลิต

4. ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพ

การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ชีวภาพมีความคิดเห็นเป็น 2 มุมมอง โดยมุมมองแรกเห็นว่ารายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมไม่ให้ความหมายที่ชัดเจนว่าเกิดจากอะไร ส่วนที่สองมองว่าตามเกณฑ์มาตรฐานการบัญชีเป็นการลงบัญชีคู่ ถ้าหากมูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงกิจการจำเป็นต้องบันทึกรายการกำไรขึ้นมา โดยอาจมองในรูปแบบที่กิจการได้สินค้ามาโดยไม่ต้องชำระเงิน แต่ก็ยังไม่ทราบแน่ชัดว่ากำไรที่เกิดขึ้นนี้จะสื่อสารสิ่งใดแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งถ้าผู้ใช้งบการเงินไม่อยู่ในอุตสาหกรรมทางการเกษตรอาจจะเป็นการยากในการทำความเข้าใจต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น

5. ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ

สำหรับความเหมาะสมในการรับรู้รายการและการวัดรายการสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้นมีความคิดเห็นที่ไม่มีที่เหมาะสม อันเนื่องมาจากตัวต้นยางพารามีอายุการให้ผลผลิตได้หลายรอบระยะเวลาบัญชี หากใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมโดยการอ้างอิงจากราคาตลาดของต้นยางพาราหรือพืชอื่นๆในกลุ่มสินค้าเกษตรจะหาราคาตลาดในการอ้างอิงได้ยาก และไม่มี ความชัดเจนสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ราคายุติธรรมที่ได้รับไม่สะท้อนภาพที่แท้จริงในการดำเนินงานของกิจการเกษตร ซึ่งในวิธีราคาทุนจะสะท้อนภาพการดำเนินงานได้ชัดเจนมากกว่าโดยสามารถทราบได้ทันทีว่ากิจการมีการลงทุนในสินทรัพย์ชีวภาพไปมากน้อยแค่ไหน

ดังนั้นผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ จึงเกี่ยวกับความไม่น่าเชื่อถือของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการวัดได้ สอดคล้องกับ Athanasios, Stergios and Laskaridou (2010) ที่ให้ความคิดเห็นว่าการหากไม่มีราคาเสนอซื้อขายรองรับ มูลค่ายุติธรรมที่ได้จะไม่น่าเชื่อถือ ในกลุ่มธุรกิจทางการเกษตร และสอดคล้องกับ กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และคณะ (2548) ในประเด็นที่ว่าราคาทุนจะมีความเหมาะสมเนื่องจากข้อมูลที่ได้จะสะท้อนข้อมูลเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์ชีวภาพได้ชัดเจนกว่า

6. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมพบว่า ทางกิจการเห็นด้วยกับการประกาศเพิ่มเติมในกลุ่มพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) โดยให้ตัวต้นพืชบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แทน ส่วนสำหรับผลผลิตที่ได้จากพืชการให้ผลผลิต อาทิเช่น น้ำยางพาราสด จะมีวิธีการอื่นใดหรือไม่ที่จะไม่บันทึกเข้ารายการกำไรหรือขาดทุนทั้งจำนวน เนื่องจากการบันทึกทั้งจำนวนในครั้งเดียวอาจส่งผลกระทบต่องบการเงิน ทำให้เงินการเงินไม่คงที่ และไม่สะท้อนภาพการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ และมีความคิดเห็นเพิ่มเติมว่างบการเงินที่ได้จากการรับรู้ด้วยวิธีมูลค่า

ยุติธรรมนั้นสามารถอธิบายได้ยากสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนอกจากการกล่าวถึงราคาตลาดที่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลง ไม่สามารถอธิบายถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการได้อย่างชัดเจน ดังนั้นควรมีแนวทางในการพิจารณาเพิ่มเติมเพื่อให้สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงได้



4.4 สรุปผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดับเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
1.	การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม	- วิธีมูลค่ายุติธรรมสะท้อนข้อมูลในงบการเงินได้ดีกว่าราคาทุน เนื่องจากค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ชีวภาพส่วนมากเกิดขึ้นในช่วง 2-3 เดือนแรก และเกิดอีกครั้งในช่วงเก็บเกี่ยว ซึ่งจะเกิดส่วนต่างระหว่างต้นทุนกับราคาที่คาดว่าจะได้รับค่อนข้างมาก - ไม่มีศูนย์กลางในการประกาศราคาซื้อขายที่ชัดเจน	- เป็นการยากในการหาราคาตลาดเทียบเคียงที่เหมาะสม - กิจการยังไม่แน่ใจสำหรับวิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสม โดยยังไม่แน่ใจว่าจะใช้ข้อสมมติฐานที่สำคัญใดที่จะเหมาะสมสำหรับการคำนวณมูลค่ายุติธรรม	- กิจการเลือกกลับมาใช้วิธีราคาทุนเนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพมีระยะเวลาในการเจริญเติบโตยาวนานกว่าจะสามารถเก็บเกี่ยวผลผลิตได้ และยากที่จะประเมินมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพ - การวัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมส่งผลให้งบการเงินไม่คงที่ นักลงทุนไม่เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ความน่าเชื่อถือ

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
1.	การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม	- การเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิในการวัดมูลค่า เนื่องจากไม่มีราคาเสนอซื้อขายรองรับ อีกทั้งไม่มีราคาตลาดเทียบเคียงที่สามารถสังเกตได้		- การคำนวณด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมในอดีต กิจการใช้การประมาณการราคาขายในอนาคตมาใช้ในการคำนวณ แต่กิจการสามารถประมาณการได้อย่างชัดเจน ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้ไม่มีความน่าเชื่อถือ
2.	การเปิดเผยข้อมูล	- ยากในการเก็บข้อมูลจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมด - ข้อมูลสมมติฐานที่สำคัญที่กิจการเลือกใช้มาคำนวณมูลค่ายุติธรรม เช่น อัตราการรอดตายของสินทรัพย์ชีวภาพ กิจการไม่ทราบจำนวนที่แน่ชัด ต้องใช้การประมาณการขึ้นมา	- การเปิดเผยบางรายการมีความละเอียดมากเกินไป ยากที่จะสามารถเก็บข้อมูลได้ทั้งหมด เช่น จำนวนสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมด ซึ่งการเปิดเผยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจะมีความเหมาะสมมากกว่า	- การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมากเกินไป เช่น จำนวนสินทรัพย์ชีวภาพทั้งหมด, อัตราการรอดตาย และการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพ เป็นต้น - การเปิดเผยมากเกินไปส่งผลให้มีต้นทุนในการเก็บข้อมูลมากยิ่งขึ้น

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
2.	การเปิดเผยข้อมูล	- การเปิดเผยบางรายการลึกลงไป เช่น การเปิดเผยความเสี่ยงที่เกิดขึ้น เกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ		
3.	ความคิดเห็นเกี่ยวกับการรับรู้ รายการกำไรหรือขาดทุนตาม แนวปฏิบัติของมาตรฐานการ บัญชีเกษตรกรรม	- การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่ เกิดขึ้นทันที ส่งผลให้มูลค่าของกิจการ ดีขึ้นเป็นอย่างมากในปีแรกๆ แต่ หลังจากนั้นก็ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่ เกิดขึ้น - สามารถนำข้อมูลการเปลี่ยนแปลงที่ ได้รับไปประเมินสถานการณ์การลงทุน การเพาะปลูกครั้งต่อไป โดยการนำ ข้อมูลผลกำไรขาดทุนในการกำหนด พื้นที่การเพาะปลูกให้มีความเหมาะสม	- การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนที่ เกิดขึ้นทันทีส่งผลให้ ผลประกอบการที่ เกิดขึ้นไม่คงที่ อาจทำให้เกิดความ สับสนแก่ผู้ถือหุ้น - หากเกิดผลขาดทุนจากการรับรู้ รายการส่งผลให้ผู้ลงทุนอาจเกิดความ กังวลสำหรับเงินปันผล แต่ถ้าหาก เกิดผลกำไรขึ้น กำไรที่ได้เป็นเพียงแค่ การปรับรายการจากตัวเลขเท่านั้น	- ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นไม่ได้ให้ ความหมายที่ชัดเจนว่ามาจากสาเหตุ ใด นอกจากการให้เหตุผลว่าเกิดจาก การเปลี่ยนแปลงของราคาลาด - ผู้ที่ไม่ได้อยู่ในอุตสาหกรรมที่อาจไม่ เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
4.	ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติ	- วิธีมูลค่ายุติธรรมมีความเหมาะสมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพได้ดีกว่าวิธีราคาทุน - สินทรัพย์ชีวภาพของกิจการไม่มีราคาตลาดรองรับที่ชัดเจน อีกทั้งถึงแม้ว่าจะมีสินทรัพย์ชีวภาพชนิดเดียวกันแต่มีการนำไปใช้ในอุตสาหกรรมที่ต่างกัน ราคาตลาดที่ได้ไม่สามารถนำมาเทียบเคียงกันได้	- ยังไม่มีความเหมาะสมเท่าที่ควร ซึ่งยังมีประเด็นปัญหาที่ไม่ชัดเจนในหลายประเด็น - เป็นการยากที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างเหมาะสม จำเป็นต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการปรับวิธีการคำนวณมูลค่ายุติธรรมให้มีความเหมาะสม - วิธีราคาทุนมีความเหมาะสมมากกว่า เนื่องจากสามารถทราบถึงต้นทุนของสินทรัพย์ชีวภาพได้ชัดเจนมากกว่า	- ยังไม่มีความเหมาะสม เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมไม่สะท้อนภาพที่แท้จริงในการดำเนินงาน - วิธีราคาทุนจะสะท้อนภาพการดำเนินงานได้ชัดเจนกว่า โดยจะสามารถทราบถึงต้นทุนที่ใช้ในการลงทุนได้ชัดเจนกว่า

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
4.	ประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติ (ต่อ)	- การคำนวณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น ยังไม่มี ความชัดเจนว่าจะสามารถวัด มูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ ส่งผลให้กิจการมีค่าใช้จ่ายในการ คำนวณมูลค่ายุติธรรมมากยิ่งขึ้น		
5.	ข้อเสนอแนะ	- ยังขาดความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐาน การบัญชีเกษตรกรรม เนื่องจากยังไม่มี ความชัดเจนสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ แต่ละประเภท - ควรมีการประกาศข้อยกเว้นเพิ่มเติม ว่ามีสินทรัพย์ชีวภาพชนิดใดบ้างที่ต้อง ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เกษตรกรรม	- ควรมีการจัดอบรมและหารือถึง ปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละบริษัท - ควรมีการจัดทำตัวอย่างถึงแนวทาง ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เกษตรกรรม ซึ่งสินทรัพย์ชีวภาพที่ แตกต่างกัน ทำให้แนวทางปฏิบัติทาง บัญชีมีความแตกต่างกันไปด้วย	- เห็นด้วยกับการประกาศเพิ่มเติมถึง ข้อยกเว้นสำหรับพืชเพื่อการให้ผลผลิต - ควรหาวิธีการอื่นที่จะไม่รับรู้รายการ กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นทั้งจำนวน และควรมีแนวทางในการพิจารณา เพิ่มเติมเพื่อให้สามารถอธิบายถึงการ เปลี่ยนแปลงได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ตารางที่ 4.5

ผลการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ (ต่อ)

	ประเด็นที่ใช้ในการสัมภาษณ์	บริษัท ดีบีแอล เอ (1991) จำกัด (มหาชน)	บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน)	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
5.	ข้อเสนอแนะ (ต่อ)	- ควรมีการจัดทำตัวอย่างถึงแนวปฏิบัติทางบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท - ควรมีการจัดทำประชาพิจารณ์เพิ่มเติมถึงแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้อง		
6.	ประเด็นปัญหาเพิ่มเติม - ความคิดเห็นเกี่ยวกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants)			- มีความเหมาะสมที่จะบันทึกแยกกันระหว่างตัวต้นยางกับน้ำยางสด เนื่องจากน้ำยางจะมีการประกาศราคา ณ วันที่วัดมูลค่าชัดเจน แต่สำหรับต้นยางซึ่งระหว่างเจริญเติบโตไม่ได้มีการให้ผลผลิตใดๆและไม่มีราคาประกาศของต้นยางที่ชัดเจน ยากที่จะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำ มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตรในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการนำ มาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้จริงก่อนการบังคับใช้ และวิธีการวัดมูลค่า รวมทั้งศึกษาถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นรวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับและความเหมาะสมจากการนำ มาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้กับกลุ่มพืชทางการเกษตร โดยใช้วิธีการศึกษาข้อมูลที่มีการเปิดเผยในงบการเงินและรายงานประจำปี 2557 ของกลุ่มธุรกิจการเกษตรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทมหาชนอื่นโดยเลือกเฉพาะที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตร เนื่องจากกลุ่มพืชทางการเกษตรมีประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer Plants) ที่มีการรับรู้ต่างออกไปโดยต้องบันทึกแยกกันระหว่างตัวพืชเพื่อการให้ผลผลิตกับผลผลิตที่ได้มา ซึ่งแตกต่างจากกลุ่มสัตว์ที่สามารถรับรู้รายการและวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรได้เหมือนกันทั้งหมด และจากการทำวิจัยในครั้งนี้ได้ทำการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกถึงความคิดเห็นของผู้จัดทำบัญชีในกลุ่มพืชทางการเกษตร เกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้ในปัจจุบัน ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและความเหมาะสมจากการนำ มาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาปฏิบัติใช้ในธุรกิจ

5.1 สรุปผลการวิจัย

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลในงบการเงินประจำปี 2557 และการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกของบริษัทที่ดำเนินธุรกิจพืชทางการเกษตร จำนวน 15 บริษัท พบว่ามีเพียง 1 บริษัทเท่านั้นที่มีการนำ มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติก่อนมีการบังคับใช้จริง ได้แก่ บริษัท ดิบเบิ้ล เอ (1991) จำกัด (มหาชน) โดยสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ คือ ต้นกระต๊าก โดยกิจการได้นำ มาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนมีการบังคับใช้จริงตั้งแต่ปี 2555 เป็นต้นมา ซึ่งจากการสัมภาษณ์กิจการให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ มาถือปฏิบัติตามมาตราฐานการบัญชีเกษตรกรรม เนื่องจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมมีความเหมาะสมมากกว่าวิธีราคาทุน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ได้นั้นจะสะท้อนข้อมูลที่แสดงในงบการเงินได้ชัดเจนกว่า และยังส่งผลให้กิจการมีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นด้วย แต่ในประเทศไทยมีผู้ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ - ต้นกระต๊ากน้อยราย ทำให้ไม่มีราคาตลาดเสนอซื้อขายรองรับ

กิจการจึงต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดสุทธิในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ แต่การคำนวณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีดังกล่าวนั้นจำเป็นต้องใช้สมมติฐานที่สำคัญค่อนข้างมาก และข้อมูลบางสมมติฐานไม่มีความชัดเจนมากนัก ส่งผลให้การคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่ได้ไม่สามารถวัดมูลค่าได้ชัดเจนเท่าที่ควร

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลในปัจจุบัน บริษัทที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตรส่วนใหญ่ยังคงใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพอยู่ โดยพบว่ามีจำนวนทั้งสิ้น 14 บริษัท จากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกได้ทำการคัดเลือกบริษัทเพื่อขอสัมภาษณ์ที่มีสินทรัพย์ชีวภาพที่แตกต่างกันสำหรับบริษัทที่สัมภาษณ์เพื่อสอบถามความคิดเห็นและสาเหตุที่ยังใช้วิธีราคาทุนนี้ ได้แก่ บริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน) โดยเหตุผลที่มีการเลือกสัมภาษณ์แบบเจาะลึกเนื่องจากบริษัทนี้มีสินทรัพย์ชีวภาพในกลุ่มสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคเช่นเดียวกับบริษัท ดั๊บเบิล เอ (1991) จำกัด (มหาชน) ซึ่งได้มีการนำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีการบังคับใช้จริงเรียบร้อยแล้ว แต่สำหรับบริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน) ซึ่งมีสินทรัพย์ในกลุ่มเพื่อการอุปโภคบริโภคเช่นเดียวกันแต่ยังไม่ได้้นำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติ ทางผู้วิจัยจึงต้องการสัมภาษณ์ในเชิงลึกเพื่อทราบถึงประเด็นปัญหาในทั้งสองมุมมองอย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งสำหรับบริษัท น้ำตาลขอนแก่น จำกัด (มหาชน) ให้เหตุผลที่กิจการยังไม่นำมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมาถือปฏิบัติโดยยังคงใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพเนื่องจากการยากที่จะสามารถหาราคาเสนอซื้อขายของอ้อยซึ่งเป็นสินทรัพย์ชีวภาพของทางบริษัทได้อย่างเหมาะสม และยังไม่แน่ใจว่าจะเลือกใช้วิธีการใดมาใช้ในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสม อีกทั้งการใช้วิธีราคาทุนสามารถสะท้อนต้นทุนที่เกิดขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพได้ชัดเจนกว่า สำหรับการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมที่ให้มีการรับรู้เข้าสู่งบกำไรขาดทุนทันทีนั้น อาจส่งผลให้งบการเงินไม่คงที่ ผู้ถือหุ้นอาจเกิดความสับสนต่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ซึ่งกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นนั้นไม่ได้มีกระแสเงินสดเข้ามาจริง เป็นเพียงแต่ปรับรายการตัวเลขเท่านั้น ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นอาจไม่เข้าใจต่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้

และจากการเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวยังพบประเด็นเพิ่มเติมที่น่าสนใจเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาถือปฏิบัติ ได้แก่ บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดสทรี จำกัด (มหาชน) โดยพบว่าในอดีตกิจการเคยรับรู้รายการและวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม แต่ในปัจจุบันทางบริษัทได้ทำการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ โดยกลับไปใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพแทนโดยในปี 2557 มีการปรับรายการงบการเงินย้อนหลัง ซึ่งสาเหตุที่ทางบริษัทเลือกกลับไปใช้วิธีราคาทุนนั้นเนื่องจาก ราคาเสนอซื้อขายของยางพารามีความผันผวนค่อนข้างมาก

ส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้มีความผันผวนตามไปด้วย มูลค่ายุติธรรมที่ได้จึงไม่มีความน่าเชื่อถือเท่าที่ควร การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมทำให้เกิดการเหวี่ยงของงบการเงิน ส่งผลให้นักลงทุนไม่เข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทางบริษัทก็ไม่สามารถอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นได้มาจากสาเหตุใดนอกจากการอ้างถึงราคาตลาดที่เปลี่ยนแปลงเท่านั้น จึงมีความคิดเห็นว่ามูลค่ายุติธรรมที่ได้รับไม่สะท้อนประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร แต่สำหรับประเด็นที่มีการประกาศเพิ่มเติมเกี่ยวกับพืชเพื่อการให้ผลผลิต (Bearer plants) ทางบริษัทเห็นด้วยที่จะทำการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแยกกันระหว่างตัวต้นพืชกับผลผลิตที่ได้ เนื่องจากตัวต้นยางไม่มีราคาเสนอซื้อขายชัดเจนแต่สำหรับน้ำยางสดจะมีราคาประกาศ ณ วันนั้น จึงเหมาะสมที่จะบันทึกรายการแยกจากกัน

จากการศึกษาในครั้งนีพบว่าส่วนใหญ่ยังมองว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรมนี้ ยังไม่เหมาะสมเท่าที่ควรโดยยังพบผลกระทบหลักที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้นทางสภาวิชาชีพบัญชีควรหาแนวทางแก้ไขเพื่อลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ดังต่อไปนี้

1. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ที่สินทรัพย์ชีวภาพส่วนใหญ่ยังไม่มีราคาเสนอซื้อขายรองรับเท่าที่ควร มีความยุ่งยากในทางปฏิบัติในการหามูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ และเมื่อไม่มีราคาตลาด บริษัทจำเป็นต้องหาวิธีอื่นในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมที่เหมาะสมขึ้นมาอาจเพิ่มต้นทุนในการคำนวณมูลค่ายุติธรรมมากขึ้นไปด้วย

2. การเปิดเผยข้อมูล มีการกำหนดให้เปิดเผยรายละเอียดมากเกินไป ซึ่งอาจส่งผลให้ต้องเพิ่มต้นทุนในการเก็บรวบรวมข้อมูลมากขึ้น และการเปิดเผยข้อมูลบางรายการอาจส่งผลเสียต่อบริษัทในการแข่งขันได้ จึงควรมีการลดรายละเอียดการเปิดเผย โดยให้มีการเปิดเผยเฉพาะส่วนสำคัญที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ชีวภาพเท่านั้น

3. การรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมที่กำหนดให้มีการรับรู้เข้าสู่งบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งรายการดังกล่าวถือเป็นรายการที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ส่งผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินของกิจการ และอาจสร้างความสับสนให้แก่นักลงทุนถึงการเปลี่ยนแปลงกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวนี้

4. ความไม่เข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม โดยส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจมากนักเนื่องจาก มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังไม่มี ความชัดเจนถึงรายละเอียดสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภท และไม่มีตัวอย่างที่ชัดเจนเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติ และยังเกิดความสับสนเกี่ยวกับการถือปฏิบัติว่าสินทรัพย์ชีวภาพชนิดใดบ้างที่ต้องถือปฏิบัติ และสินทรัพย์ชีวภาพชนิดใดไม่ต้องถือปฏิบัติ

เพื่อสร้างความเข้าใจอันดีเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ของบริษัทกลุ่มพืชทางการเกษตรนั้น ทางผู้วิจัยขอเสนอแนะแนวทางแก้ไข เกี่ยวกับรายละเอียดเพิ่มเติมถึงแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เกษตรกรรม ดังต่อไปนี้

1. ควรมีการจัดทำตัวอย่างถึงแนวทางที่ต้องปฏิบัติของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละประเภทมากยิ่งขึ้น เนื่องจากสินทรัพย์ชีวภาพที่แตกต่างกันแนวปฏิบัติทางบัญชีจะมีความแตกต่างกันไปด้วย การจัดทำตัวอย่างที่มีความละเอียด จะช่วยให้สร้างความเข้าใจถึงแนวทางปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมมากยิ่งขึ้น

2. การประกาศเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อยกเว้นว่าสินทรัพย์ชีวภาพชนิดใดบ้างที่ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรม พร้อมทั้งมีการกำหนดเพิ่มเติมในการแยกประเภทระหว่างสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการให้ผลิตผล และสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภคให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

3. กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่ายุติธรรมให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ในกรณีที่กิจการไม่มีราคาเสนอซื้อขายรองรับ โดยให้แนวทางในการกำหนดข้อสมมติฐานการที่สำคัญ (Assumption) ในแต่ละวิธีการที่มีความเหมาะสม เพื่อให้มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการคำนวณมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

4. ควรมีการพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรับรู้ผลที่เกิดขึ้นจากการวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยการรับรู้เข้าสู่งบกำไรขาดทุนทันทีทั้งจำนวน อาจส่งผลกระทบต่อการเงินของกิจการไม่น่าเชื่อถือเท่าที่ควร ซึ่งมีข้อเสนอแนะว่าอาจมีการกำหนดให้ทำการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นเข้าสู่งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นก่อนก่อนที่จะรับรู้เข้าสู่งบกำไรขาดทุนทันทีทั้งจำนวน

5.2 ข้อจำกัดงานวิจัย

จากการศึกษาวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม มาปฏิบัติใช้ในครั้งนี้ พบว่ามีข้อจำกัดในประเด็นของผู้ให้สัมภาษณ์ เนื่องจากการวิจัยเชิงสำรวจในครั้งนี้มีการสัมภาษณ์ในประเด็นคำถามที่มีความเฉพาะเจาะจง โดยผู้ที่จะสามารถให้ข้อมูลได้จะต้องเป็นผู้ที่ปฏิบัติงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรของกิจการโดยตรง ทำให้ยากต่อการติดต่อเพื่อขอสัมภาษณ์ผู้ที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงได้

5.3 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

จากการศึกษาในครั้งนี้ได้มีการกำหนดขอบเขตของการศึกษาเกี่ยวกับการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ว่ามีบริษัทใดที่นำมาปฏิบัติใช้จริงแล้วหรือไม่ ซึ่งมีการมุ่งเน้นในกลุ่มธุรกิจการเกษตร โดยเลือกเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมไปถึงบริษัทมหาชนอื่นที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพืชทางการเกษตร ดังนั้นสำหรับการศึกษาในครั้งต่อไป ควรเลือกกลุ่มตัวอย่างในธุรกิจการเกษตรกลุ่มอื่น อาทิเช่น กลุ่มสัตว์ทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นปศุสัตว์หรือการประมง เป็นต้น เนื่องจากในกลุ่มตัวอย่างสินทรัพย์ชีวภาพที่มีความแตกต่างกัน แนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมก็จะมีลักษณะแตกต่างกันไปด้วย อาจทำให้ได้รับมุมมองที่หลากหลายประเด็นปัญหาหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นเพิ่มมากขึ้น และสามารถนำข้อมูลเหล่านี้ไปเป็นส่วนหนึ่งในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีเกษตรกรรมต่อไป

รายการอ้างอิง

- Argile, J. & Slof, E. (2001). New opportunities for farm accounting. *The European Accounting Review*, 10, 361-383.
- Athanasios, V., Stergios, A. & Laskaridou, E.C. (2010). The importance of information through accounting practice in agricultural sector-European Data Network. *Journal of Social Sciences*, 6, 221-228.
- David B.Kaplan & Elizabeth A. Fender. (2000). Comment letter CL50. Accounting Standard Executive Committee. <http://www.iasb.org/docs/ebs/cl50.pdf>
- Elad, C. & Herbohn, K. (2011). Implementing Fair Value in the Agricultural Sector. Scotland:SATER.
- Ernst & Young. (2014). Bearer Plants - the new requirements. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_84:_Bearer_plants_-_the_new_requirements/\\$FILE/Devel84-Agriculture-July2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_84:_Bearer_plants_-_the_new_requirements/$FILE/Devel84-Agriculture-July2014.pdf)
- Hana Bohusova, Patrik Svoboda & Danuse Nerudova. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue. Mendel University, Faculty of business and economics.
- Hinke Jana & Starova Marta. (2014). The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Priced Economics and Finance*, 12, 213-220.
- IFRS. (2014). Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41). Retrieved from http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Bearer-biological-assets/Documents/FINAL_Agriculture_Bearer%20Plants_JUNE%202014_WEBSITE.pdf
- Kathleen Herbohn. (2006). Accounting for SGARAs: A Stocktake of accounting practice before compliance with AASB 141 Agriculture. *Australian Accounting Review*, 16, 62-76.

- KPMG. (2014). Cost accounting for bearer plants. Retrieved from <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/In-the-Headlines/Documents/ITH-2014-12.pdf>
- กระทรวงเกษตรและสหกรณ์. (2554). แผนพัฒนาการเกษตรในช่วงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11. สืบค้นจาก http://www.oae.go.th/download/document_plan/planAgi11_Sep55.pdf
- กุลวดี ลิ้มอุสันโน. (2546). การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) ฉบับที่ 41 การบัญชีสำหรับการเกษตร : ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับธุรกิจสวนปาล์มน้ำมันในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม, ไบหยก เมธนาวิณ และสุดาจิต มณีโชติ. (2548). ความเข้าใจและความพร้อมในการปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีเกษตรกรรม. (การศึกษานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- ทงศักดิ์ คงเจริญถื่น. (2546). วิธีการบัญชีของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตรตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 เรื่อง การเกษตร. (การศึกษานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, คณะบริหารธุรกิจ.
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2556). แนวทางการวัดมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 13. สืบค้นจาก <https://www.bot.or.th/Thai/FinancialInstitutions/InterestDocs/IFRS%2013%20FVM.pdf>
- แน่งน้อย เจริญทวีทรัพย์. TFRS 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม. สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/supervision/files/IFRS13_edit1.pdf
- พิมพ์ใจ วีรสุทธากร (2553). เหตุใดธุรกิจการเกษตรจึงต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรม. วารสารวิชาชีพบัญชี, 16, 80-85.
- พิษณุ กาญจนคลอด. (2555). ปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติจากข้อกำหนดตาม (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี เรื่อง “เกษตรกรรม” ของบริษัทกลุ่มธุรกิจพืชผลทางการเกษตร. (วิทยานิพนธ์ บัณฑิตมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, คณะบริหารธุรกิจ.
- แพร กิระสุนทรพงษ์ (2545). การบัญชีการเกษตร : นกกระจอกเทศ. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 91, 25-42.
- ไพฑูรย์ รอดวินิจ. (2537). การตลาดสินค้าเกษตร. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช จำกัด.

- วารินทร์ ชีระวงศ์วัฒน์. (2546). ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีของ
ไทย : การบัญชีการเกษตรสำหรับธุรกิจสวนยางพาราเพื่อผลิตน้ำยางสดในประเทศไทย.
(วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, คณะพาณิชยศาสตร์และการ
บัญชี.
- วาลูกา ประสิทธิโนวา. (2546). ความเป็นไปได้จากการนำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการเกษตรมา
ใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในธุรกิจเลี้ยงกุ้งของประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต).
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- สุพัตรา ศรีทับทิม. (2546). ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีการเกษตร
สำหรับธุรกิจการเกษตรไม้ดอกไม้ประดับในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต).
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- สุรกิจ คำวงศ์ปิ่น. (2553). การวัดมูลค่ายุติธรรม. วารสารวิชาชีพบัญชี, 15, 94-105.
- สุรีย์ ภิญญวรคุณ. (2546). ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการประยุกต์ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชี
การเกษตรสำหรับธุรกิจฟาร์มสุกรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต).
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- สำนักงานมาตรฐานสินค้าเกษตรและอาหารแห่งชาติ. (2551). พระราชบัญญัติมาตรฐานสินค้าเกษตร
พ.ศ. 2551. สืบค้นจาก http://www.acfs.go.th/km/download/thai_agrilaw_1.pdf
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร. (2557). ภาวะเศรษฐกิจการเกษตรปี 2557 และแนวโน้มปี 2558.
สืบค้นจาก <http://www.oae.go.th/download/bapp/2557/outlook%2057-58.pdf>
- สำนักงานเศรษฐกิจการเกษตร. (2558). สถิติการค้าสินค้าเกษตรไทยกับต่างประเทศ ปี 2557. สืบค้น
จาก <http://www.oae.go.th/download/journal/2558/thailandtradestat2557.pdf>
- อรจิรา จำนงค์ทรง. (2556). ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพตามร่าง
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2552) ต่อวิจรรย์ณญาณของนักลงทุนในการประเมิน
ความน่าเชื่อถือและความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลบัญชี. (การศึกษาอิสระ บัญชี
มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.
- อุมา รุ่งเรือง. (2547). ความคิดเห็นต่อ (ร่าง) มาตรฐานการบัญชีไทย เรื่อง “การบัญชีเกษตรกรรม”.
(การศึกษาอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, คณะบริหารธุรกิจ.

ประวัติการศึกษา

ชื่อ	นายจักรมงคล ดนตรี
วันเดือนปีเกิด	13 มกราคม พ.ศ. 2534
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2556 : ศึกษาศาสตรบัณฑิต (ธุรกิจและคอมพิวเตอร์ศึกษา) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

