

Workshop TAS No.41: Agriculture

ตัวอย่างที่ 1 : การวัดมูลค่าของกิจการโคเนื้อ (สมมติว่ามีราคาตลาดหลัก ซึ่งเป็นตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ตามที่กำหนดใน TFRS 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัทฟาร์มโคเนื้อ จำกัด ซื้อโคเนื้อเป็นจำนวน 100 ตัว จากตลาดหลัก ราคาตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,000,000 บาท โดยมีต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มของบริษัทราคาตัวละ 200 บาท รวมเป็นเงิน 20,000 บาท เนื่องด้วยตาม TAS 41 กำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย บริษัทจึงต้องพิจารณามูลค่ายุติธรรมดังกล่าวโดยสมมติว่า หากบริษัทต้องการขายโคเนื้อ ณ วันดังกล่าว จะมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่าไร ในที่นี้สมมติว่า หากบริษัทขายโคเนื้อบริษัทจะได้รับเงินค่าขายตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวน 2,000,000 บาท แต่บริษัทต้องจ่ายค่าขนส่งไปยังตลาดหลักเป็นจำนวนเงินเดียวกันกับที่ต้องจ่ายไปในการซื้อ และยังคงจ่ายค่านายหน้าเพิ่มเติมอีกร้อยละ 3 ของราคาขาย จากข้อมูลข้างต้น บริษัทต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคเนื้อ ณ วันที่รับรู้รายการเริ่มแรกที่มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\
 (\text{ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1}) &= (20,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,000,000 \times 3\%) \\
 &= 1,920,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ดังต่อไปนี้

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

ในระหว่างปีมีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว

เดบิต	โคเนื้อ(500 x100)	50,000
	เครดิต เงินสด	50,000

ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 หากบริษัทต้องการที่จะขายโคเนื้อ ราคาตลาด ณ ตลาดหลักราคาตัวละ 23,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,300,000 บาท ในขณะที่ค่าขนส่งและค่านายหน้ายังคงเท่ากับวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\
 (\text{ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1}) &= (23,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,300,000 \times 3\%)
 \end{aligned}$$

= 2,211,000 บาท

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ดังต่อไปนี้

เดบิต โคนเนื้อ

241,000

เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนเนื้อ

(2,211,00 - (1,920,000 + 50,000))

241,000

ตัวอย่างที่ 2 : การวัดมูลค่าของกิจการที่ปลูกพืชเพื่อการให้ผลิตผล

บริษัท อัญชนา จำกัด ประกอบกิจการปลูกไร่องุ่น ซึ่งมีสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ได้แก่ เถาองุ่น ผลองุ่นที่ติดอยู่บนเถาองุ่นและผลองุ่น ณ จุดเก็บเกี่ยว บริษัทดังกล่าวควรวัดมูลค่าสินทรัพย์แต่ละประเภท ดังต่อไปนี้

สินทรัพย์	ประเภทของสินทรัพย์	การวัดมูลค่า
เถาองุ่น	สินทรัพย์ชีวภาพที่เป็นพืชเพื่อการให้ผลิตผล	วิธีราคาทุนหรือวิธีราคาใหม่
ผลองุ่นที่ติดอยู่บนเถาองุ่น	สินทรัพย์ชีวภาพ	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
ผลองุ่น ณ จุดเก็บเกี่ยว	ผลิตผลทางการเกษตร	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว (เพื่อเป็นต้นทุนตั้งต้นของผลองุ่นและปฏิบัติตาม TAS 2 เรื่องสินค้างเหลือ

ตัวอย่างที่ 3 : การวัดมูลค่าของเนื้อโคชำแหละ

จากตัวอย่างที่ 1 เมื่อวันที่ 15 มกราคม 25x2 บริษัทได้นำโคนเนื้อจำนวน 40 ตัวเข้าโรงฆ่าสัตว์ ณ วันดังกล่าวราคาขายของโคนเนื้อ ณ จุดเก็บเกี่ยวที่ตลาดหลักราคาตัวละ 23,500 บาท และจะต้องมีค่าขนส่งไปที่ตลาดหลักเป็นจำนวนเงิน 200 บาทต่อตัว

จากข้อมูลข้างต้น บริษัทต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคนเนื้อ ณ วันที่เข้าโรงฆ่าสัตว์(จุดเก็บเกี่ยว) ที่มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

= จำนวนเงินที่จะได้รับจากการขาย - ค่าขนส่ง

(ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2)

= (23,500x40) - (200x40)

= 932,000 บาท

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 ดังต่อไปนี้

เดบิต โคนี้ออร์ชาทะเลาะ (สินค้าคงเหลือ)	932,000	
เครดิต โคนี้อ (2,211,000/100) x 40		884,400
กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนี้อ		47,600

ตัวอย่างที่ 4: 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 กิจกรรมบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่ง ของต้นทุนปาล์มน้ำมัน

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

เบิกใช้วัสดุและปุ๋ยบำรุงพันธุ์

เดบิต ต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน	1,000	
เครดิต วัสดุ และปุ๋ยบำรุงพันธุ์ใช้ไป		1,000

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 บาท ต่อกิโลกรัม (กิจการมีผลปาล์ม
น้ำมันจำนวน 10 กิโลกรัม)

เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - ผลปาล์มน้ำมัน 200

เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงใน

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายผลน้ำมันปาล์ม 200

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

4.2) กิจการคำนวณค่าเสื่อมราคาต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน โดยเริ่มคิดเมื่อต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมัน พร้อมให้ผลผลิต สมมติ
ราคาทุนต้นพันธุ์ปาล์มน้ำมันเท่ากับ 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 5: วิธีการทางบัญชีสำหรับไร่อ้อย จัดเป็นสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการอุปโภคบริโภค (Consumable Biological Asset) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 “เกษตรกรรม” โดยมีวิธีการทางบัญชีดังต่อไปนี้

1) กิจการได้พันธุ์อ้อยจากการซื้อจากแหล่งภายนอก หรือจากการเพาะเลี้ยงพันธุ์ภายในกิจการ ณ วันที่ได้รับพันธุ์อ้อยมีราคาตลาดรวมทั้งสิ้น 30,000 บาท โดยมีต้นทุนในการขนส่ง 500 บาท มีค่านายหน้า 5% ของราคาขาย

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) เมื่อเกิดรายจ่ายในการเพาะเลี้ยงบำรุงรักษา

2.1) กิจการบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นสินทรัพย์

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

2.2) กิจการบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย

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

3) การรับรู้รายการเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของอ้อย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานทั้งสิ้น 30,000 บาท

เดบิต สินทรัพย์ชีวภาพ - อ้อย	2,000	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม		2,000
หักต้นทุนในการขายอ้อย		
(มูลค่าตามบัญชี 28,000 / FVLCTS 30,000 มีกำไรทั้งสิ้น 30,000 - 28,000 = 2,000)		

4) กิจการเก็บเกี่ยวอ้อยเพื่อขาย

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