

### บทที่ 3

## แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

เนื่องจากภาวะวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ประเทศไทยจึงต้องมีการจัดทำบัญชีให้มีความเป็นสากลอย่างเพียงพอที่จะสร้างความน่าเชื่อถือมั่นใจให้แก่ นักธุรกิจ นักลงทุนทั้งชาวไทยและต่างประเทศ ประกอบกับวันที่ 28 เมษายน 2541 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการโดยกำหนดให้มีการปรับปรุงมาตรฐานและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย เพื่อให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุดในระดับนานาชาติ จึงเกิดการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยให้เป็นสากลขึ้น<sup>1</sup> ดังนั้นในการศึกษาการค้นคว้าอิสระนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษาเรื่องแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งจะศึกษามาตรฐานการบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และได้นำตัวอย่างงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป ในเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาพิจารณาประกอบและศึกษาเพื่อจะได้เป็นแนวทางการประยุกต์ใช้ โดยจะพิจารณาแต่เฉพาะงบการเงินรวมของบริษัทในปี 2542 เท่านั้น งบการเงินที่นำมาศึกษาคือ งบการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เจริญใจ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย ส่วนการศึกษามาตรฐานการบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะศึกษามาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้คือ

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

<sup>1</sup> นพพร พรวิจิตรเจริญ, “มาตรฐานการบัญชีไทยกับการทำ Creative Accounting”, วารสารนักบัญชี 1 (2542) : 23.

## แนวปฏิบัติทางบัญชีตาม

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ผู้ศึกษาได้ศึกษา มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ ที่ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการกำหนดวันถือปฏิบัติเป็นไปตามเงื่อนไขที่รัฐบาลไทยทำไว้กับธนาคารโลก เพื่อต้องการให้มาตรฐานการบัญชีของไทยอยู่ในระดับสากล ดังนั้นจากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 นี้ก็เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเวลาในการรับรู้สินทรัพย์ การวัดมูลค่าและการคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้บันทึกรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์เมื่อรายการนั้นเป็นไปตามค่านิยามและเข้าหลักเกณฑ์ในการรับรู้เป็นสินทรัพย์ดังที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี<sup>2</sup> จากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ทำให้สามารถพิจารณาแนวปฏิบัติทางบัญชีของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ต่อไปนี้

1. ความหมายของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
3. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์
4. การได้มาซึ่ง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
5. รายงานภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์
6. การวัดมูลค่าภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์
7. การด้อยค่าของสินทรัพย์
8. การเลิกใช้และการจำหน่ายสินทรัพย์
9. การเปิดเผยข้อมูล
10. วันถือปฏิบัติ

<sup>2</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิ่ง.), หน้า 3.

## 1. ความหมายของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ความหมายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ให้คำนิยามศัพท์คำว่า

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ก) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน

ข) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

จากความหมายตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาพิจารณาลักษณะของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ดังนี้

1.1 ลักษณะของสินทรัพย์ที่มีตัวตน

1.2 ลักษณะของที่ดิน

1.3 ลักษณะของอาคาร

1.4 ลักษณะของอุปกรณ์

1.1 ลักษณะของสินทรัพย์ที่มีตัวตน<sup>3</sup>

สินทรัพย์ที่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ประเภทที่มีสภาพเป็นวัตถุแลเห็นจับต้องได้ ซึ่งแบ่งออกเป็น

1) สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา เช่น ที่ดิน

2) สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ได้แก่ อาคาร โรงงาน เครื่องจักร เครื่องตกแต่ง เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น

3) สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องหักค่าหมดเปลือง (Depletion) ได้แก่ ทรัพยากรธรรมชาติต่างๆ เช่น ป่าไม้ เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เป็นต้น

1.2 ลักษณะของที่ดิน (Land)

จากคำนิยามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้กำหนดสามารถสรุปลักษณะของที่ดิน ได้ดังนี้คือ

1) เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (Tangible Assets) ประเภทที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

<sup>3</sup> สงกรานต์ ไกวงษ์ และชาวรัช ปัญจเมวัต, หลักการบัญชีชั้นกลาง – 1 (กรุงเทพมหานคร :

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2540), หน้า 191.

2) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี หมายความว่ากิจการมีสินทรัพย์เอาไว้ใช้ในการดำเนินงานตามปกติของกิจการไม่ใช่มีไว้ขาย และสิ่งที่สำคัญคือมีอายุใช้งานเกินกว่า 1 ปี หรือเกินกว่าระยะเวลาในการดำเนินงาน

3) กรณีซื้อที่ดินมาเพื่อขายหรือจัดสรรที่ดิน จะถือว่าที่ดินนั้นเป็นสินค้าให้ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

4) กรณีซื้อที่ดินมาเพื่อการเก็งกำไร จะถือว่าที่ดินนั้นเป็นการลงทุน

### 1.3 ลักษณะของอาคาร (Building)

จากคำนิยามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้กำหนดสามารถสรุปลักษณะของอาคาร ได้ดังนี้คือ

1) เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation)  
2) เป็นสินทรัพย์เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ ได้แก่ โรงงานที่ใช้ในการผลิตสินค้า

3) เป็นสินทรัพย์เพื่อใช้ในการบริหารงาน ได้แก่ สำนักงาน เป็นต้น

4) เป็นสินทรัพย์เพื่อให้ผู้อื่นเช่า เช่น กิจการสร้างอาคารเป็นที่ทำการของบริษัท อาจมีพื้นที่ภายในอาคารว่างอยู่ยังไม่ต้องการใช้ในขณะนั้นอาจจะให้เช่าในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

5) เป็นสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสร้างขึ้นเอง เช่น ซื้ออาคารที่ผู้อื่นสร้างเสร็จแล้วมาใช้เป็นที่ทำการของกิจการ หรือถ้าไม่ต้องการซื้อหรือจ้างผู้อื่นสร้าง แต่กิจการสามารถสร้างอาคารขึ้นมาใช้เองโดยกิจการนั้นอาจจะเป็นกิจการรับเหมาก่อสร้างและสร้างอาคารขึ้นมาเองเพื่อใช้เป็นสำนักงานของบริษัท เป็นต้น

6) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี หมายความว่ากิจการมีสินทรัพย์เอาไว้ใช้ในการดำเนินงานตามปกติของกิจการไม่ใช่มีไว้ขาย และสิ่งที่สำคัญคือมีอายุใช้งานเกินกว่า 1 ปี หรือเกินกว่าระยะเวลาในการดำเนินงาน

7) กรณีซื้ออาคารมาเพื่อขายจะถือว่าอาคารนั้นเป็นสินค้า ให้ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

8) กรณีซื้ออาคารมาเพื่อการเก็งกำไร จะถือว่าอาคารนั้นเป็นการลงทุน

### 1.4 ลักษณะของอุปกรณ์ (Equipments)

จากคำนิยามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้กำหนดสามารถสรุปลักษณะของอุปกรณ์ ได้ดังนี้คือ

1) เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

2) เป็นสินทรัพย์เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ ได้แก่ เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตสินค้า

3) เป็นสินทรัพย์เพื่อใช้ในการบริหารงาน ได้แก่ อุปกรณ์สำนักงาน เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องพิมพ์คิด เครื่องคำนวณ ตู้ โต้ะ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมียานพาหนะ เช่น รถยนต์ รถบรรทุก รถจักรยานยนต์ เป็นต้น

4) เป็นสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสร้างขึ้นเอง เช่น กิจการที่ทำการประกอบเครื่องจักรขึ้นมาใช้ในโรงงานของตนเอง เป็นต้น

5) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี หมายความว่ากิจการมีสินทรัพย์เอาไว้ใช้ในการดำเนินงานตามปกติ ของกิจการไม่ไหม้ไ้ขาย และสิ่งที่สำคัญคือมีอายุใช้งานเกินกว่า 1 ปี หรือเกินกว่าระยะเวลาในการดำเนินงาน

6) กรณีซื้ออุปกรณ์มาเพื่อขายจะถือว่าอุปกรณ์นั้นเป็นสินค้า ให้ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

7) กรณีซื้ออุปกรณ์มาเพื่อการเก็งกำไร จะถือว่าอุปกรณ์นั้นเป็นการลงทุน

## 2. การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะต้องมีการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต

2.2 สามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

การรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้เมื่อระบุได้ตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น ดังนั้นสามารถพิจารณาได้ดังนี้คือ

2.1 ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคตคือ กิจการจะต้องได้รับทั้งความเสี่ยงที่เกิดขึ้นและผลประโยชน์ที่กิจการได้รับ ควบคู่กัน

<sup>4</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพฯ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 5.

เช่น การที่กิจการจะบันทึกบัญชีรายการนั้นว่าเป็นสินทรัพย์ในงบดุล จะต้องเป็นรายการที่มีการตกลงซื้อขายและกิจการสามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นได้ ไม่ใช่สินทรัพย์นั้นสามารถบอกยกเลิกข้อตกลงในการซื้อขาย

## 2.2 การสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

การสามารถกำหนดราคาทุนของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลนั้นจะต้องมีหลักฐานตามกรณีดังต่อไปนี้

- กรณีที่ซื้อหรือแลกเปลี่ยน ต้องมีหลักฐานจากบุคคลภายนอก
- กรณีที่สร้างสินทรัพย์ขึ้นเอง จะต้องมีหลักฐานการซื้อวัตถุดิบ การจ่ายค่าแรง การจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างสินทรัพย์นั้น

## 3. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ย่อหน้า 13 ได้กำหนดถึงการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ว่า “กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน”<sup>5</sup> ดังนั้นราคาทุนของสินทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ได้ให้คำนิยามไว้ว่า

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นองค์ประกอบส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ทั้งสิ้นของกิจการในงบดุล ดังนั้นจึงนับว่าเป็นรายการที่มีความสำคัญในการแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์จึงเป็นเรื่องที่ต้องนำมาพิจารณาอย่างรอบคอบ เพราะจะมีผลต่อการแสดงผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการในแต่ละปี

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์<sup>6</sup> ประกอบด้วย ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามต้องการ ส่วนลดการค้าต่าง ๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ

ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน.

- ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรก และการเก็บรักษา
- ต้นทุนการติดตั้ง
- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิก และค่าจ้างวิศวกร
- ประมาณการรายจ่ายในการรื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังเลิกใช้

### สินทรัพย์

ควรบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยราคาซื้อเงินสดหรือราคาเทียบเท่าเงินสดตามกำหนดเวลาสินเชื่อตามปกติ ถ้ามีการขอชำระเกินกว่าระยะเวลาให้สินเชื่อตามปกติ ควรถือว่าส่วนของผลต่างระหว่างราคาเงินสดหรือราคาเทียบเท่าเงินสดกับจำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งหมดเป็นดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นสำหรับระยะเวลาที่ขยายออกไป

ค่าใช้จ่ายในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นจะสามารถระบุเจาะจงได้ว่าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องและเตรียมการผลิตตามปกติไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุน เว้นแต่ค่าใช้จ่ายจำนวนนั้นจำเป็นต้องใช้เพื่อให้สินทรัพย์ในสภาพพร้อมจะใช้งานได้เป็นครั้งแรก ดังนั้นส่วนประกอบของต้นทุน จากที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดจะแยกพิจารณาเป็นสินทรัพย์ 3 ประเภทใหญ่ คือ

- 3.1 ราคาทุนของที่ดิน
- 3.2 ราคาทุนของอาคารและสิ่งปลูกสร้าง
- 3.3 ราคาทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์

#### 3.1 ราคาทุนของที่ดิน

ราคาทุนของที่ดิน หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้ที่ดิน มาในสภาพที่ใช้งานได้ ประกอบด้วย

- 1) ราคาซื้อที่ดิน
- 2) ค่าธรรมเนียมรังวัด ค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ ค่านายหน้า
- 3) ค่าปรับที่ดินให้อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ เช่น ค่ารื้อถอนอาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างเก่าที่ติดมากับที่ดิน (หักราคาซากที่ขายได้) ในกรณีที่ราคาซากสูงกว่าค่ารื้อถอนให้นำราคาที่สูงกว่าไปลดราคาทุนของที่ดิน ค่าถมที่ ค่าหักล้างถางพง ปรับพื้นที่ให้ราบ และปรับปรุงต่างๆ เพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้

4) ค่าปรับปรุงที่ดิน ซึ่งทำให้ดินมีราคาสูงขึ้นและมีสภาพถาวร เช่น เงินประเมินพิเศษให้แก่เทศบาล หรือองค์การอื่นเพื่อสร้างสาธารณูปโภค ส่วนค่าปรับปรุงที่ดิน ที่มีสภาพถาวรโดยจำกัดระยะเวลา เช่น ทำรั้ว ทำทางเดินส่วนตัว ทำถนน ทางระบายน้ำ ท่อประปา ให้แยกบันทึกบัญชีไว้ต่างหากจากบัญชีที่ดิน เรียกว่า บัญชีค่าปรับปรุงที่ดิน ซึ่งจะต้องตัดค่าเสื่อมราคาตามวิธีปกติตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น

5) ภาระหนี้สินต่างๆ ที่ติดมากับที่ดินที่ผู้ซื้อต้องจ่าย เช่น ค่าภาษีที่ดินค้างจ่าย ดอกเบี้ยเป็นต้น ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้ถือเป็นราคาทุนของที่ดินด้วย ในกรณีที่ได้นำที่ดินออกให้เช่า หรือทำการเพาะปลูก ควรจะนำภาระหนี้สินต่างๆ นี้ หักออกจากรายได้ค่าเช่า หรือรายได้จากการขายพืชผลนั้นๆ

ในกรณีที่กิจการซื้อที่ดินไว้โดยไม่ได้ประกอบการค้า เช่น ซื้อไว้เพื่อการปลูกสร้างโรงงานในภายหลังหรือซื้อไว้เพื่อเก็งกำไร ที่ดินจำนวนนี้ไม่ถืออยู่ในรายการที่ดิน แต่ควรแสดงไว้ภายใต้หัวข้อเงินลงทุน

ในกรณีที่ซื้อที่ดินพร้อมกับภาระงานอดิเรกด้วย ให้จัดว่าดอกเบี้ยเงินกู้จำนวนนี้เป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับที่ดิน ซึ่งเป็นราคาทุนของที่ดินด้วยเช่นกัน เพราะการที่กิจการมีนโยบายที่จะซื้อสินทรัพย์นี้มาโดยยอมเสียค่าดอกเบี้ยเงินกู้ ต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม หรือยอมเสียค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นยอมแสดงว่ากิจการได้พิจารณาแล้วว่าประโยชน์ที่จะได้รับในภายหน้านั้น คู่กับค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ดังนั้นจึงควรถือเป็นราคาทุนของที่ดินด้วย

ในกรณีที่ซื้อที่ดินเพื่อขาย จะถือว่าเป็นสินค้าของกิจการ ให้ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ดังนั้นการพิจารณาว่ารายการใด ที่จะรวมเป็นต้นทุนของที่ดินได้นั้น จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้ที่ดิน มาในสภาพที่ใช้งานได้ ดังตัวอย่าง 1 พิจารณาว่ารายจ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นว่ารายจ่ายใดสามารถนำมารวมเป็นต้นทุนที่ดิน หรือไม่สามารถนำมารวมเป็นต้นทุนของที่ดินได้

#### ตัวอย่าง 1

บริษัท กขค จำกัด เป็นบริษัททำเฟอร์นิเจอร์ ซึ่งการดำเนินงานของบริษัทได้ผลกำไรมาตลอด ดังนั้นบริษัทจึงต้องการขยายโรงงานใหม่ บริษัทมีค่าใช้จ่ายในการซื้อที่ดิน และปรับปรุงพัฒนาที่ดิน ดังต่อไปนี้

1. ค่าซื้อที่ดิน 2 ไร่ ราคาไร่ละ 4,000,000 บาท
2. ค่าธรรมเนียมโอนที่ดิน 2% ของราคาที่ดิน (ตามกฎหมาย) 160,000 บาท



3. ค่าอากรแสตมป์ 0.5% ของราคาที่ดิน (ตามกฎหมาย) 40,000 บาท
4. ค่าปรับว้างพีช 90,000 บาท
5. ค่ารังวัด 40,000 บาท
6. ค่าถมที่และค่าปรับพื้นที่ 1,000,000 บาท
7. ค่าทำถนน 1,300,000 บาท
8. ค่าสาธารณูปโภค 100,000 บาท
9. ค่าทำรั้ว 200,000 บาท
10. ค่านายหน้า 3% (ผู้ซื้อตกลงกับผู้ขาย โดยผู้ซื้อจ่ายเอง) 240,000 บาท

#### รายการบัญชีต่างๆ คำนวณได้ดังต่อไปนี้

1. บริษัทสามารถบันทึกรายการที่ 1, 2, 3, 5, 6 และ 10 เป็นราคาทุนของที่ดิน จำนวน 9,480,000 บาท
2. บริษัทต้องบันทึกรายการที่เหลือเป็นค่าใช้จ่าย เข้าบัญชีส่วนปรับปรุงที่ดิน ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่รวมเป็นต้นทุนของที่ดิน แต่เป็นการปรับปรุงที่ดินเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพาวร โดยมีการจำกัดระยะเวลา และจะต้องมีการตัดค่าเสื่อมราคา ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ จำนวน 1,690,000 บาท

#### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ที่ดิน	9,480,000.-
	ส่วนปรับปรุงที่ดิน	1,690,000.-
เครดิต	เงินฝากธนาคาร – กระแสรายวัน	11,170,000.-

(บันทึกรายจ่ายต่างๆ ในการซื้อที่ดิน)

### 3.2 ราคาทุนของอาคาร และสิ่งปลูกสร้าง

ราคาทุนของอาคาร หมายถึง ราคาตามที่กิจการได้จ่ายเงินซื้อพร้อมกับค่าใช้จ่ายต่างๆที่จะทำให้อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นอยู่ในสภาพและในสถานที่ที่จะใช้งานได้ สามารถแบ่งได้ 2 กรณีคือ

- 3.2.1 ราคาทุนของการซื้ออาคาร
- 3.2.2 ราคาทุนของการก่อสร้างอาคาร

#### 3.2.1 ราคาทุนของการซื้ออาคาร ประกอบด้วย

- 1) ราคาซื้ออาคาร
- 2) ค่าซ่อมแซม และเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้อาคารอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้

ในกรณีที่ซื้ออาคารพร้อมที่ดิน ให้แจ้งว่าราคาที่ดินเป็นจำนวนเท่าใด ราคาอาคารเป็นจำนวนเท่าใด แล้วแยกบันทึกบัญชีแยกต่างหากจากกัน

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออุปกรณ์ และติดตั้งเครื่องใช้ต่าง ๆ ภายในอาคาร เช่น เครื่องปรับอากาศ คอมพิวเตอร์ ลิฟต์ระบบโทรศัพท์กลาง เป็นต้น ให้แยกบัญชีไว้ต่างหากเป็นอุปกรณ์หรือเครื่องใช้ประจำอาคาร (Building Equipment) แต่ถ้าอุปกรณ์เหล่านี้ติดอยู่กับอาคารโดยไม่อาจรื้อถอนแยกไปได้ มักมีอายุการใช้งานเท่ากับอาคาร อาจรวมอยู่ในบัญชีอาคารและหักค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์เดียวกับอาคารก็ได้<sup>7</sup>

### 3.2.2 ราคาทุนการก่อสร้างอาคาร ประกอบด้วย

- 1) ค่าวัสดุดิบในการก่อสร้าง ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการก่อสร้าง
- 2) ในกรณีที่จ้างผู้อื่นก่อสร้าง ราคาทุนอาคารคือราคาจ้างเหมาของผู้รับเหมาก่อสร้าง
- 3) ถ้าซื้อที่ดินและอาคารพร้อมกันในราคารวมกัน และต้องรื้อถอนอาคารเดิมออก ราคาซื้อทั้งสิ้นจะเป็นราคาทุนของที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนอาคารเดิมหักด้วยราคาขายซากให้เพิ่มเป็นราคาทุนที่ดินด้วย
- 4) ค่าสำรวจ ค่าแบบแปลน ค่าขออนุญาตก่อสร้าง ค่าควบคุมงาน
- 5) ค่าเบี้ยประกันอัคคีภัย ในระหว่างการก่อสร้าง รวมทั้งค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุและความเสียหายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างก่อสร้างที่มีได้ประกันไว้
- 6) ค่าใช้จ่ายในการขุดรากอาคารให้ถือเป็นราคาทุนของอาคารใหม่
- 7) ค่าใช้จ่ายในการปลูกสร้าง โรงงานชั่วคราวเพื่อใช้ในการก่อสร้างหรือสร้างโกดังเก็บของที่ใช้ในการก่อสร้างเป็นราคาทุนอาคารใหม่ แต่ค่าก่อสร้างสถานที่ที่ใช้เป็นสำนักงานชั่วคราวในระหว่างก่อสร้างให้ถือเป็นค่าใช้จ่าย
- 8) เงินที่กิจการจ่ายให้ผู้เช่าอาคารเดิมเพื่อสละสิทธิสัญญาเช่า เพื่อจะได้รื้อถอนอาคารเดิมเพื่อสร้างอาคารใหม่
- 9) ค่าดอกเบี้ยเงินกู้สำหรับเงินที่นำมาใช้ในการก่อสร้างจะถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งเป็นการกู้ยืมเพื่อการดำเนินการที่จำเป็น ในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้

<sup>7</sup> สงกรานต์ โภยวงษ์ และชาวรัช ปัญจมะวัต, หลักการบัญชีชั้นกลาง – 1 (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2542), หน้า 203.

งานได้ รวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิค และการบริหารก่อนที่จะเริ่มก่อสร้าง (ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม)

จากตัวอย่าง 2 บริษัท เอบีซี จำกัด จะเป็นการพิจารณาว่า รายจ่ายใดที่จะรวมเป็นต้นทุนของโรงงานได้บ้าง

#### ตัวอย่าง 2<sup>8</sup>

บริษัท เอบีซี จำกัด เป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องคอมพิวเตอร์แห่งหนึ่ง ซึ่งดำเนินธุรกิจมาเป็นเวลา 5 ปี แล้ว ธุรกิจของบริษัทดำเนินไปด้วยดี ซึ่งมีผลกำไรมาโดยตลอด ในปี พ.ศ. 2543 บริษัทมีแผนที่จะสร้างโรงงานใหม่ ซึ่งเป็นโครงการที่ต้องใช้เงินมาก ดังนั้นบริษัท จึงวางแผนที่จะจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อนำเงินค่าหุ้นมาลงทุนในโครงการนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543 บริษัทมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดดังต่อไปนี้

1. เงินเดือนของผู้จัดการโรงงานที่บริษัทจ้างมาจากต่างประเทศ เพื่อให้คำปรึกษาและควบคุมการก่อสร้างโรงงาน จำนวนเงิน 400,000 บาท
2. เงินเดือนของเลขานุการของผู้จัดการโรงงานจำนวน 69,000 บาท
3. ค่าล่วงเวลาของพนักงานก่อสร้างโรงงานจำนวน 120,000 บาท
4. ค่าขนย้ายสัมภาระส่วนตัวของผู้จัดการโรงงานจากต่างประเทศ 230,000 บาท
5. ค่าเงินเดือน และค่าที่พักของวิศวกรประจำโรงงานที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโรงงานใหม่จำนวน 140,000 บาท
6. ค่าทะเบียนรถสำหรับผู้จัดการโรงงานจำนวน 5,000 บาท
7. ค่าเช่าสัมมนาของผู้จัดการโรงงานจำนวน 28,000 บาท
8. ค่าที่พักของที่ปรึกษาวิศวกรที่เดินทางมาจากต่างประเทศเพื่อให้คำปรึกษาโครงการก่อสร้างโรงงานจำนวน 165,000 บาท
9. ค่าเดินทาง และค่าที่พักของผู้จัดการโรงงาน เพื่อไปดูงานแสดงคอมพิวเตอร์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวน 340,000 บาท
10. ค่าที่ปรึกษาทางการเงินในการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 2,000,000 บาท
11. ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ (Feasibility study) จำนวน 500,000 บาท

<sup>8</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิ่ง.), หน้า 20.

12. ค่าธรรมเนียมกฎหมายในการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 200,000 บาท

13. ค่าธรรมเนียมที่บริษัทจ่ายทันทีทั้งจำนวน เพื่อว่าจ้างสถาบันการเงินในการออกจำหน่ายหุ้นจำนวน 25,000,000 บาท

รายการบัญชีต่าง ๆ คำนวณได้ดังนี้

1. รายการที่ 1 และ 3 บริษัทบันทึกเป็นราคาทุนของโรงงานใหม่ได้ เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 520,000 บาท

2. บริษัทบันทึกค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นเป็นค่าใช้จ่ายการตัดบัญชีได้เพียงรายการที่ 10 ถึง 13 เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 27,700,500 บาท

3. รายการที่เหลือบริษัทต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในปี 2543

### 3.3 ราคาทุนเครื่องจักรและอุปกรณ์

ราคาทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ คือ ราคาตามที่กิจการได้จ่ายเงินซื้อพร้อมกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จะทำให้เครื่องจักรและอุปกรณ์นั้น อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ประกอบไปด้วย

- 1) ค่าซื้อหักด้วยส่วนลดต่างๆ
- 2) ค่าใช้จ่ายในการเตรียมสถานที่ตั้งเครื่องจักร
- 3) ค่าขนส่ง
- 4) ค่าควบคุมการขนถ่าย
- 5) ค่าเบี้ยประกันภัย
- 6) ค่าอากรศุลกากร
- 7) ค่าใช้จ่ายในการติดตั้งและค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

8) ต้นทุนในการจัดหาเงิน (ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน แนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม) เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินทรัพย์ คือ ซื้อสินทรัพย์หรือสร้างสินทรัพย์จนกระทั่งสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานได้ เป็นต้น

ดังตัวอย่าง 3 ได้อธิบายถึงการคำนวณต้นทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ และตัวอย่าง 4 พิจารณาว่ารายจ่ายใดจะรวมเป็นต้นทุนของเครื่องจักร และอุปกรณ์บ้าง

#### ตัวอย่าง 3

เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2543 บริษัท เอบีซี จำกัด สั่งซื้อเครื่องจักรในการผลิตสินค้า มีรายการที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. ราคาซื้อเครื่องจักร 3,000,000 บาท
2. ส่วนลดการค้า 600,000 บาท
3. ส่วนลดเงินสด 120,000 บาท
4. ค่าขนส่ง (F.O.B shipping point) 90,000 บาท
5. ค่าเบี้ยประกันภัย 2,000 บาท
6. ในระหว่างการขนส่งเครื่องจักรขึ้นรถบรรทุกเพื่อนำออกจากท่าเรือ คนงานประมาณห้าเครื่องจักรตกลงมา (บริษัทประกันรับประกันถึงท่าเรือเท่านั้น) จึงต้องจ่ายค่าซ่อม (Repair Cost) เอง 25,000 บาท
7. ค่าติดตั้งหม้อแปลงไฟฟ้า 8,000 บาท หม้อแปลงเดิมไฟฟ้าไม่เพียงพอสำหรับเครื่องจักรที่จะติดตั้งใหม่
8. ค่าภาษีศุลกากร 10,000 บาท
9. ค่าใช้จ่ายและอุปกรณ์ในการติดตั้ง 3,000 บาท
10. ค่าธรรมเนียมและดอกเบี้ยธนาคาร 20,000 บาท
11. ค่าตอบแทนวิศวกรที่ปรึกษา ในการทดลองเครื่องและแสดงการใช้เครื่องจำนวน 10,000 บาท
12. วัสดุใช้ในการทดลอง 17,000 บาท
13. ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา ในเดือนแรกหลังจากใช้เครื่องจักรทำการผลิตแล้วไป 1 เดือน เป็นเงิน 2,500 บาท
14. เงินเดือนพนักงานควบคุมการทำงานของเครื่องจักรระหว่างทำการผลิตมาได้ 2 เดือน เป็นเงิน 50,000 บาท

#### รายการบัญชีต่างๆ คำนวณได้ดังนี้

บริษัทจะสามารถคำนวณต้นทุนของเครื่องจักรได้คือ ราคาซื้อหักด้วยส่วนลดต่างๆ เท่ากับ 2,280,000 บาท รวมกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ทำให้เครื่องจักรมีสภาพพร้อมใช้งานได้ คือ รายการที่ 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11 และ 12 รวมราคาทุนของเครื่องจักร จำนวน 2,440,000 บาท

กรณีนี้จะเห็นว่า ค่าซ่อมเนื่องจากคนงานประมาณห้าเครื่องจักรตกลงมานั้นจะไม่นำมารวมในต้นทุนเครื่องจักรแต่ให้นำไปบันทึกไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายเกิดจากความประมาทของพนักงาน 25,000 บาท หรือจะใช้ชื่อบัญชีว่า บัญชีค่าซ่อมแซม ก็ได้

ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาเครื่องจักร หลังจากใช้เครื่องจักรในการผลิตสินค้าแล้ว 2,500 บาท ไม่ถือเป็นต้นทุนเครื่องจักรแต่ให้อือเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต โดยบันทึกไว้ในบัญชีค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา (Maintenance Expense) 2,500 บาท

เงินเดือนพนักงานควบคุมการทำงานของเครื่องจักรระหว่างทำการผลิต ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตให้บันทึกในบัญชีเงินเดือน (Salary Expense) 50,000 บาท

#### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	เครื่องจักร	2,440,000.-
	ค่าใช้จ่ายเกิดจากความประมาท	25,000.-
	ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	2,500.-
	เงินเดือนพนักงาน	50,000.-
เครดิต	เงินฝากธนาคาร - กระแสรายวัน	2,517,500.-

(บันทึกการซื้อเครื่องจักรใหม่)

#### 4. การได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การที่กิจการจะได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาใช้ในการดำเนินการนั้น กิจการอาจจะได้สินทรัพย์มาจากหลายวิธี ซึ่งจากการศึกษานี้ได้สรุปวิธีการต่างๆ ที่จะได้สินทรัพย์นั้นมา โดยมีความเกี่ยวข้องกับมาตรฐานที่มีความเกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่อง สัญญาเช่าระยะยาว, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม เป็นต้น ดังนั้นการศึกษานี้จะสรุปถึงวิธีการที่จะได้มาซึ่งสินทรัพย์ดังกล่าว ดังนี้

- 4.1 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินสด
- 4.2 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินเชื่อ
- 4.3 การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาผ่อนชำระ
- 4.4 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์
- 4.5 การสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง
- 4.6 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินตราต่างประเทศ
- 4.7 การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน
- 4.8 การได้รับสินทรัพย์จากผู้บริจาค

##### 4.1 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินสด

ในกรณีที่กิจการซื้อสินทรัพย์เป็นเงินสดควรจะบันทึกบัญชีสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้คำนิยามศัพท์คำว่า

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น

ดังนั้นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ จำนวนเงินสดที่จ่ายไปเพื่อซื้อสินทรัพย์ รวมทั้งรายจ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้สินทรัพย์นั้นมาเพื่ออยู่ในสภาพที่จะใช้งานได้ เช่น ค่าภาษี ค่าระวาง ค่าติดตั้ง ค่าทดลองเครื่อง ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ เป็นต้น

การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินสด สามารถแบ่งเป็น 2 กรณีคือ

4.1.1 การซื้อสินทรัพย์ชนิดเดียว

4.1.2 การซื้อสินทรัพย์หลายชนิดในราคาเดียวกัน

4.1.1 การซื้อสินทรัพย์ชนิดเดียว

จะไม่มีปัญหาในการคำนวณมากนัก เพราะจะรู้ราคาทุนของสินทรัพย์ชนิดนั้นอยู่แล้ว ดังตัวอย่างที่ 4

ตัวอย่าง 4

บริษัท เทพร่าฟิง จำกัด ซื้อเครื่องตมแต่งเป็นเงินสด จำนวนเงิน 200,000 บาท

รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	เครื่องตมแต่ง	200,000.-
	เครดิต เงินสด	200,000.-

(ซื้อเครื่องตมแต่งเป็นเงินสด)

4.1.2 การซื้อสินทรัพย์หลายชนิดในราคาเดียวกัน

ในกรณีที่ซื้อสินทรัพย์หลายชนิดในราคาเดียวกัน เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และอุปกรณ์สำนักงานโดยตกลงราคาเดียวกัน ทำให้ไม่ทราบราคาทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิด ปัญหาในการบันทึกรายการบัญชีคือ การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เหล่านี้ อัตราค่าเสื่อมราคาไม่เหมือนกัน ทั้งนี้เพราะอายุการใช้งานแตกต่างกัน และบางชนิดไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา เช่น ที่ดิน ดังนั้น

จึงจำเป็นต้องแยกการขายสินทรัพย์ที่ซื้อมาโดยแยกบัญชีและแบ่งราคาต้นทุนของสินทรัพย์ออกมาให้ชัดเจน เพื่อความสะดวกในการบันทึกการขายในบัญชี<sup>9</sup>

วิธีการแบ่งต้นทุนของสินทรัพย์แต่ละชนิดอาจทำได้ โดยการประเมินราคาสินทรัพย์แต่ละชนิด ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินราคาจะเป็นผู้แนะนำให้ได้ แต่ถ้าไม่สามารถหาผู้เชี่ยวชาญประเมินราคาได้ ก็ต้องอาศัยราคาตลาดของสินทรัพย์แต่ละชนิดที่ประเมินได้มาหักออกจากต้นทุนสินทรัพย์ที่ซื้อมาทั้งสิ้น จำนวนเงินที่เหลือจะเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่ประเมินไม่ได้ซึ่งได้อธิบายการซื้อสินทรัพย์หลายชนิดในราคารวมกัน ตามตัวอย่างที่ 5

#### ตัวอย่าง 5<sup>10</sup>

บริษัท เทพรัลิก จำกัด ซื้อที่ดิน อาคารและเครื่องตกแต่ง โดยจ่ายเงินสดในราคารวมกัน 4,800,000 บาท ผู้เชี่ยวชาญได้ประเมินราคาสินทรัพย์ในวันซื้อดังนี้

ที่ดิน	600,000	บาท
อาคาร	2,400,000	บาท
เครื่องตกแต่ง	<u>3,000,000</u>	บาท
ราคาประเมินของสินทรัพย์	<u>6,000,000</u>	บาท

การคำนวณราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

	ราคาประเมิน			ราคาทุนสินทรัพย์	
	จำนวนเงิน	เปอร์เซ็นต์			
ที่ดิน	600,000	10%	(10% x 4,800,000)	= 480,000	บาท
อาคาร	2,400,000	40%	(40% x 4,800,000)	= 1,920,000	บาท
เครื่องตกแต่ง	<u>3,000,000</u>	<u>50%</u>	<u>(50% x 4,800,000)</u>	= <u>2,400,000</u>	บาท
	<u>6,000,000</u>	<u>100%</u>		<u>4,800,000</u>	บาท

<sup>9</sup> Barth, M.E and W.R. Landsman, "Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting", Accounting Horizons, 12, (1995) : 56-57.

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 57-58



### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ที่ดิน	480,000.-
	อาคาร	1,920,000.-
	เครื่องตกแต่ง	2,400,000.-
	เครดิต เงินสด	4,800,000.-

(ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นเงินสดในราคารวมกัน)

### 4.2 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินเชื่อ

ในกรณีที่ซื้อสินทรัพย์เป็นเงินเชื่อ ราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึง รายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น ดังนั้น ส่วนลดเงินสด<sup>11</sup> เป็นส่วนลดที่ผู้ขายลดให้แก่ผู้ซื้อในกรณีที่ชำระเงินภายในกำหนด ถ้าสามารถชำระเงินได้ภายในกำหนดก็ต้องชำระเงินเต็มจำนวนตามจำนวนใบกำกับสินค้าสามารถแบ่งกรณีที่มีเงื่อนไขส่วนลดเงินสดได้ 2 กรณีคือ

4.2.1 การบันทึกด้วยราคาทุนหลังหักส่วนลด

4.2.2 การบันทึกด้วยราคาทุนก่อนหักส่วนลด

#### 4.2.1 การบันทึกด้วยราคาทุนหลังหักส่วนลด<sup>12</sup>

วิธีบันทึกด้วยราคาทุนหลังหักส่วนลด วิธีนี้สินทรัพย์แสดงในราคาที่เทียบเท่ากับการจ่ายเงินสด ถ้าผู้ซื้อสินทรัพย์ชำระหนี้ภายในกำหนดส่วนลดจะบันทึกเป็นผลขาดทุน เนื่องจากส่วนลดที่สูญเสีย โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น ดังตัวอย่างต่อไปนี้

#### ตัวอย่าง 6

กิจการซื้อเครื่องตกแต่งราคาตามใบกำกับสินค้า 32,100 บาท เงื่อนไข 1/10, n/30

จำนวนเงินส่วนลดรับค่าเครื่องตกแต่ง	=	32,100 x 1%	
	=	321	บาท

<sup>11</sup> สงกรานต์ ไกยวงษ์ และชาวรัช ปัญจมะวัต, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2542), หน้า 45.

<sup>12</sup> Loren A.Nikola and John D.Bazley, Intermedait Accounting (New York : Kent Publishing Company,1990), pp. 156-157.

ราคาทุนสินทรัพย์หลังหักส่วนลด	=	32,100 - 321	
	=	31,779	บาท

#### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต เครื่องตกแต่ง	31,779.-
เครดิต เจ้าหนี้	31,779.-
(ซื้อเครื่องตกแต่งเป็นเงินสดเชื่อ)	

ถ้ากิจการชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่งทันในเวลา 10 วัน รายการชำระหนี้	
เดบิต เจ้าหนี้	31,779.-
เครดิต เงินสด	31,779.-
(จ่ายชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่ง)	

ถ้ากิจการชำระหนี้หลังจาก 10 วัน จะต้องจ่ายชำระจำนวนเงิน 32,100 บาท ในกรณีนี้จำนวนเงิน 321 บาท ที่จ่ายเพิ่มนี้ให้ถือเป็นขาดทุนจากส่วนลดที่ไม่ได้รับ

#### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต เจ้าหนี้	31,779.-
รายการขาดทุนจากส่วนลดที่ไม่ได้รับ	321.-
เครดิต เงินสด	32,100.-
(จ่ายชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่ง)	

#### 4.2.2 การบันทึกด้วยราคาทุนก่อนหักส่วนลด

วิธีบันทึกด้วยราคาทุนก่อนหักส่วนลด วิธีนี้สินทรัพย์แสดงในราคาที่เกี่ยวข้องเท่ากับการจ่ายเงินสด ถ้าผู้ซื้อสินทรัพย์ชำระหนี้ก่อนกำหนดส่วนลดจะบันทึกเป็นส่วนลดเงินสดโดยถือเป็นรายได้ในงวดบัญชีนั้น

#### ตัวอย่าง 7

จากตัวอย่างข้างต้นถ้ากิจการบันทึกบัญชีด้วยวิธีราคาทุนก่อนหักส่วนลดสามารถบันทึกบัญชีได้ดังนี้

### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	เครื่องตกแต่ง	32,100.-
	เครดิต เจ้าหนี้	32,100.-

(ซื้อเครื่องตกแต่งเป็นเงินสดเชื่อ)

กิจการชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่งทันทีในเวลา 10 วัน รายการชำระหนี้เป็นดังนี้

เดบิต	เจ้าหนี้	32,100.-
	เครดิต เงินสด	31,779.-
	ส่วนลดเงินสด	321.-

(จ่ายชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่ง)

ถ้ากิจการชำระหนี้หลังจาก 10 วัน จะต้องจ่ายชำระจำนวนเงิน 32,100 บาท รายการบัญชี มีดังนี้

เดบิต	เจ้าหนี้	32,100.-
	เครดิต เงินสด	32,100.-

(จ่ายชำระหนี้ค่าเครื่องตกแต่ง)

#### 4.3 การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาผ่อนชำระ

ในกรณีที่กิจการซื้อสินทรัพย์ด้วยวิธีผ่อนชำระ ราคาสินทรัพย์นั้นจะสูงกว่าราคาที่จ่ายซื้อด้วยเงินสด เนื่องจากผู้ขายได้คิดดอกเบี้ยเพิ่มเข้าไปในราคาสินทรัพย์ ส่วนการผ่อนชำระนั้นผู้ซื้อจะต้องจ่ายเงินเป็นงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ปกติจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระในแต่ละงวดนั้นจะประกอบด้วยเงินต้นและดอกเบี้ยแต่ไม่ได้หมายความว่าทุกงวดจะมีเงินต้นเท่ากันหรือดอกเบี้ยมีจำนวนเท่ากันเพราะในการผ่อนชำระแต่ละงวด เงินต้นจะต้องลดลงดอกเบี้ยที่จะคิดในงวดต่อไปย่อมจะต้องลดลงด้วย ดังนั้นตามวิธีผ่อนชำระ ดอกเบี้ยทั้งสิ้นจะได้จากยอดรวมของดอกเบี้ยที่คิดลดเงินต้นทุกงวดรวมกัน แล้วจึงนำมารวมกับเงินต้นหรือราคาสินทรัพย์ที่อาจจ่ายซื้อได้ด้วย เงินสด หลังจากนั้นจึงหารด้วยจำนวนงวดที่ตกลงผ่อนชำระจำนวนเงินที่ต้องผ่อนชำระในแต่ละงวดจึงเท่ากัน

กิจการจะบันทึกรายการสินทรัพย์ในวันที่ตกลงซื้อ ถึงแม้กิจการยังไม่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ มาก็ตามแต่กิจการได้รับสินทรัพย์มาใช้ประโยชน์แล้วก่อนที่จะชำระเงินครบถ้วนตาม

สัญญา ทั้งนี้เนื่องจากในทางบัญชีถือเนื้อหาสาระสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over form) โดยไม่จำเป็นต้องถือวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์เป็นสำคัญ แต่ให้ถือเอาประโยชน์ที่ได้รับแทน<sup>13</sup>

ในการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ตามวิธีนี้ กิจการต้องคำนวณหาราคาที่แท้จริงของสินทรัพย์ โดยการหามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์<sup>14</sup> ซึ่งหมายถึง จำนวนเงินรวมที่จ่ายลงทุน ณ เวลาปัจจุบัน เพื่อให้ได้ผลตอบแทนตามจำนวนเงิน ที่คาดว่าจะได้ในช่วงเวลาในอนาคต โดยอยู่ภายใต้ระยะเวลาลงทุนที่แน่นอน และลดค่าด้วยอัตราที่กำหนด ดังตัวอย่างจะอธิบายต่อไปเป็นการซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาผ่อนชำระ และวิธีการคำนวณราคาทุนของสินทรัพย์ตามวิธีผ่อนชำระจากตารางมูลค่าปัจจุบัน

#### ตัวอย่าง 8

วันที่ 1 มีนาคม 2543 บริษัทฯมี จำกัด ตกลงซื้อเครื่องใช้สำนักงาน โดยวิธีผ่อนชำระเป็นเวลา 5 ปี จ่ายชำระปีละครั้งละ 15,425.50 บาท เริ่มจ่ายชำระวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2543 ผู้ขายคิดดอกเบี้ยในอัตรา 9%

#### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	เครื่องใช้สำนักงาน	60,000.-
	ดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า	17,127.50
เครดิต	เจ้าหนี้ผ่อนชำระ	77,127.50

(ซื้อเครื่องใช้สำนักงานโดยวิธีผ่อนชำระ)

วิธีการคำนวณราคาทุนของเครื่องใช้สำนักงานตามวิธีผ่อนชำระ จากตารางมูลค่าปัจจุบัน

เงิน 1 บาท เมื่อสิ้นปีแต่ละปีในเวลา 5 ปี ตามอัตรา 9% จะมีมูลค่าปัจจุบัน (วันที่ตกลงซื้อ) 3.889651 บาท ดังนั้นจำนวนเงิน 15,425.50 ที่ต้องจ่ายชำระทุกสิ้นปีเป็นเวลา 5 ปี ในอัตรา 9% จะเป็นมูลค่า  $3.889651 \times 15,425.50$  บาท เท่ากับ 60,000 บาท

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายจริงตลอด 5 ปี	=	15,425.50 x 5	บาท
	=	77,127.50	บาท

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า.160-161.

<sup>14</sup> เพชรวิฑูมทรัพย์, หลักการบริหารการเงิน (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538) , หน้า 237.

ดอกเบี้ยทั้งสิ้นตามสัญญาผ่อนชำระ	=	77,127.50 – 6,000	บาท
	=	17,127.50	บาท

การคำนวณเงินต้นและดอกเบี้ยที่จ่ายชำระในแต่ละงวดมีดังนี้

งวดที่	เงินต้นแต่ละงวด	ดอกเบี้ย	เงินสดที่จ่ายแต่ละงวด	เงินต้นที่ผ่อนชำระ
1	60,000.00	5,400.00	15,425.50	10,025.50
2	49,974.50	4,497.70	15,425.50	10,927.80
3	39,046.70	3,514.20	15,425.50	11,911.30
4	27,135.40	2,422.18	15,425.50	12,982.32
5	14,152.08	1,273.42	15,425.50	14,152.08
		<u>17,127.50</u>	<u>77,127.50</u>	<u>60,000.00</u>

#### รายการบันทึกบัญชี

วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2543

เดบิต เจ้าหนี้ผ่อนชำระ 15,425.50  
 เครดิต เงินสด 15,425.50

(จ่ายชำระค่าเครื่องใช้สำนักงานงวดที่ 1)

เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย 5,400.-  
 เครดิต ดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า 5,400.-

(ปรับปรุงดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้าตามสัญญาผ่อนชำระ)

#### 4.4 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทั้งหมดหรือบางส่วนอาจนำไปแลกเปลี่ยนกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ชนิดอื่นที่อาจจะเหมือนกันหรือไม่เหมือนกันสินทรัพย์ที่เหมือนกันในที่นี้หมายถึงสินทรัพย์ซึ่งมีประโยชน์ใช้สอยเชิงธุรกิจในลักษณะเดียวกันและมีราคายุติธรรมใกล้เคียงกัน<sup>15</sup> ดังนั้นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์สามารถแยกได้เป็น 2 กรณี คือ

<sup>15</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิ่ง.), หน้า 8.

- 4.4.1 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน  
 4.4.2 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะเหมือนกัน

ตาราง 1 แสดงตัวอย่างการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะเหมือนกันหรือไม่เหมือนกัน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	ลักษณะเหมือนกัน	ลักษณะไม่เหมือนกัน
1. รถยนต์ยี่ห้อฮอนด้า มีราคายุติธรรม 200,000 บาท แลกกับรถยนต์ยี่ห้อโตโยต้า มีราคายุติธรรม 220,000 บาท	✓	
2. รถยนต์ยี่ห้อฮอนด้า มีราคายุติธรรม 200,000 บาท แลกกับรถยนต์ยี่ห้อโตโยต้า มีราคายุติธรรม 220,000 บาท มีการจ่ายเงินสดเพิ่ม 10,000 บาท		✓
3. รถยนต์ยี่ห้อฮอนด้า มีราคายุติธรรม 200,000 บาท แลกกับรถยนต์ยี่ห้อโตโยต้า มีราคายุติธรรม 220,000 บาท มีการรับเงินสดเพิ่ม 10,000 บาท		✓
4. รถยนต์ยี่ห้อเบนซ์ มีราคายุติธรรม 1,000,000 บาท กับรถยนต์ยี่ห้อโตโยต้า มีราคายุติธรรม 200,000 บาท		✓
5. ที่ดิน แลกกับรถยนต์		✓

#### 4.4.1 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่มีลักษณะไม่เหมือนกัน ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้จะ บันทึกด้วยราคายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน ผลต่างระหว่างราคายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนจะบันทึกเป็น รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน<sup>16</sup> ตัวอย่างที่ 9 เป็นตัวอย่างในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เรื่องการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เหมือนกัน

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน.

## ตัวอย่าง 9

บริษัทตัดสินใจแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน 1 แปลง บริษัทบันทึกราคา  
รถยนต์ตามวิธีราคาทุนดังต่อไปนี้

ราคาทุนของรถยนต์	2,000,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม (คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)	<u>800,000</u>	บาท
ราคาตามบัญชีของรถยนต์	<u>1,200,000</u>	บาท

ซึ่งจะอธิบายถึงข้อแตกต่างแบ่งได้เป็น 4 กรณีคือ

กรณีที่ 1 ไม่มีการบันทึกรายการกำไร (ขาดทุน) จากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

กรณีที่ 2 มีการบันทึกรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

กรณีที่ 3 มีการบันทึกรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ และมีการจ่ายเงินสด

เพิ่ม

กรณีที่ 4 มีการบันทึกรายการกำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ และมีการรับเงินสดจาก  
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

กรณีที่ 1 ถ้าราคายุติธรรมของที่ดินและรถยนต์เป็น 1,200,000 บาท ณ วันที่แลกเปลี่ยนรถยนต์  
บริษัทต้องบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,200,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์	800,000.-
เครดิต	รถยนต์	2,000,000.-

(บันทึกการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน)

ไม่เกิดผลต่างระหว่างราคายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ดังนั้นที่  
ดินมีราคาทุน 1,200,000 บาท

กรณีที่ 2 ถ้าราคายุติธรรมของที่ดินและรถยนต์เป็น 1,000,000 บาท ณ วันที่แลกเปลี่ยนบริษัทต้อง  
บันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,000,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม	800,000.-
	รายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	200,000.-
เครดิต	รถยนต์	2,000,000.-

(บันทึกการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน)

เกิดผลต่างระหว่างราคายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกจะบันทึกเป็นรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน 200,000 บาท ดังนั้นที่ดินมีราคาทุน 1,000,000 บาท

กรณีที่ 3 ถ้าราคายุติธรรมของที่ดินเป็น 1,100,000 บาท และราคายุติธรรมของรถยนต์เป็น 1,000,000 บาท โดยบริษัทจ่ายเงินสดเพิ่ม 100,000 บาท ในการแลกเปลี่ยน ณ วันที่แลกเปลี่ยน บริษัทต้องบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,100,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถยนต์	800,000.-
	รายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	200,000.-
เครดิต	รถยนต์	2,000,000.-
	เงินสด	100,000.-

(บันทึกการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน และจ่ายเงินสดเพิ่ม)

มีการจ่ายเงินสดเพิ่ม 100,000 บาท ดังนั้นผลต่างระหว่างราคายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกจะบันทึกเป็นรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดังนั้นที่ดินมีราคาทุน 1,100,000 บาท (1,000,000 + 100,000)

กรณีที่ 4 ถ้าราคายุติธรรมของที่ดินเป็น 1,300,000 และถ้าราคายุติธรรมของรถยนต์เป็น 1,500,000 บาท โดย ณ วันที่บริษัทได้รับเงินสด 200,000 บาท ในการแลกเปลี่ยน ณ วันที่แลกเปลี่ยนบริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,300,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม	800,000.-
	เงินสด	200,000.-
เครดิต	รถยนต์	2,000,000.-
	รายการกำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	300,000.-

(บันทึกการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดินและได้รับเงินสดเพิ่ม)

กรณีนี้ได้รับเงินสดเพิ่ม 200,000 บาท ผลต่างระหว่างราคายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกจะบันทึกเป็นรายการกำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดังนั้นที่ดินมีราคาทุน 1,300,000 บาท (1,500,00 - 200,000)



#### 4.4.2 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะเหมือนกัน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดว่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้รับจะบันทึกด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน โดยไม่มีการรับรู้รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาอาจถือเป็นหลักฐานที่แสดงว่าสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนมีราคาต่ำกว่า กรณีเช่นนี้ต้องบันทึกลดมูลค่าของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนก่อน แล้วจึงนำราคาตามบัญชีที่ลดลงแล้วถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่ ซึ่งได้อธิบายในตัวอย่างที่ 10

##### ตัวอย่าง 10<sup>17</sup>

บริษัทตัดสินใจที่จะแลกเปลี่ยนรถยนต์คันเก่าของบริษัทกับรถยนต์คันใหม่ บริษัทบันทึกการลดมูลค่าคันเก่าตามวิธีราคาทุนดังต่อไปนี้

ราคาทุนของรถยนต์	2,000,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์(เก่า)(คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)	<u>800,000</u>	บาท
ราคาตามบัญชีของรถยนต์ (เก่า)	<u>1,200,000</u>	บาท

บริษัทจ้างผู้ประเมินราคาอิสระมาประเมินมูลค่ารถยนต์คันเก่า ในการแลกเปลี่ยนผู้ประเมินราคาแจ้งว่ารถยนต์คันเก่าควรขายได้ในราคา 1,000,000 บาท และรถยนต์คันใหม่มีราคายุติธรรมเท่ากับ 1,000,000 บาท

##### รายการบันทึกบัญชี

วันที่แลกเปลี่ยนบริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	รายการขาดทุนจากการตัดค่าของรถยนต์	200,000.-
	เครดิต รถยนต์ (เก่า)	200,000.-

(บันทึกลดมูลค่ารถยนต์คันเก่าซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาของผู้ประเมินราคาอิสระ)

เดบิต	รถยนต์ (ใหม่)	1,000,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถยนต์ (เก่า)	800,000.-
	เครดิต รถยนต์ (เก่า)	1,800,000.-

(บันทึกรายการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัท)

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 23.

#### 4.5. การสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง

ในบางกรณีหลังจากที่เจ้าของกิจการได้พิจารณาเปรียบเทียบระหว่างการซื้อสินทรัพย์กับการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เองแล้ว ถ้ากิจการเลือกวิธีการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เองแล้ว เนื่องจากราคาถูกกว่าซื้อหรือจ้างผู้อื่นสร้าง ดังนั้นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นใช้เองประกอบด้วย<sup>18</sup>

##### 4.5.1 ต้นทุนวัตถุดิบ

4.5.2 ต้นทุนในการแปลงสภาพโดยใช้หลักการเดียวกับราคาทุนของสินค้าที่ผลิตเพื่อขาย คือ<sup>19</sup>

1) ค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสร้างสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าแรงทางตรงและค่าใช้จ่ายการผลิตสินทรัพย์ทั้งส่วนที่คงที่และผันแปร ค่าใช้จ่ายในการผลิตคงที่ หมายถึง ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้น เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าบำรุงรักษาอาคารและอุปกรณ์โรงงาน และค่าใช้จ่ายในการจัดการและการบริหารที่เกี่ยวข้องกับการผลิตนั้น ค่าใช้จ่ายในการผลิตผันแปร หมายถึง ต้นทุนการสร้างสินทรัพย์ทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิตนั้น เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม

2) การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และผันแปรอย่างเป็นระบบมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ให้เป็นต้นทุนแปลงสภาพมักจะคำนวณจากฐานกำลังการผลิตปกติ คือ การผลิตที่คาดว่าจะผลิตได้โดยเฉลี่ยในช่วงเวลาหนึ่ง ภายใต้สภาวะการผลิตปกติหักด้วยกำลังการผลิตที่สูญเสียตามแผนการบำรุงรักษา ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริง อาจนำมาใช้ได้ถ้าประมาณว่าใกล้เคียงกับกำลังการผลิต จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่ปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตจะต้องไม่เพิ่มขึ้นแม้ว่ากำลังการผลิตตกต่ำหรือไม่มีการผลิต ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่ไม่ได้ถูกปันส่วนให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ในช่วงเวลาที่มีการผลิตสูงผิดปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่จะถูกปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตน้อย สำหรับค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรทางอ้อมจะปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตตามที่ใช้จริง

##### 4.5.3 ต้นทุนที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.

<sup>19</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ (กรุงเทพฯ : สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2540.), หน้า 592.

4.5.4 ดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างก่อสร้าง จะถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม)

4.5.5 ถ้ากิจการใช้วัตถุดิบ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นสูงเกินกว่าที่ควรใช้ในการผลิตปกติ ต้นทุนที่เกินปกติเหล่านี้ไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

#### 4.6. การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินตราต่างประเทศ

การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินตราต่างประเทศต้องแปลงค่าเงินตราโดยให้เป็นไปตามเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา โดยผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจะรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ หากเป็นผลจากการลดค่าเงินอย่างรุนแรงไม่มีทางป้องกันความเสี่ยงได้ หนี้สินจากการซื้อสินทรัพย์เพิ่งเกิดขึ้นและยังไม่ได้ชำระและราคาตามบัญชีหลังการรวมเป็นต้นทุนแล้วต้องไม่สูงกว่าราคาเปลี่ยนแทน ได้อธิบายตามตัวอย่างที่ 11 การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินตราต่างประเทศ

##### ตัวอย่าง 11

บริษัท กขค จำกัด วันที่ 2 เมษายน 2540 ได้สั่งซื้อเครื่องจักรจากประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อขยายกำลังการผลิตเป็นเงิน 200,000 เหรียญสหรัฐ กำหนดชำระเงิน ณ วันที่ 1 กันยายน 2540 สมมติว่าอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ต่างๆ มีดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยน	
	ซื้อ	ขาย
2 เมษายน 2540	27.50	27.65
2 กรกฎาคม 2540	38.55	38.70
1 กันยายน 2540	39.20	39.40

##### รายการบันทึกบัญชี

วันที่ 2 เมษายน 2540

เดบิต	เครื่องจักรระหว่างทาง	5,530,000.-
	เครดิต เจ้าหนี้ - ธนาคาร	5,530,000.-

(บันทึกการสั่งซื้อเครื่องจักร  $US\$200,000 \times 27.65 = 5,530,000$ )

วันที่ 2 กรกฎาคม 2540

เดบิต เครื่องจักร	2,210,000.-
เครดิต เจ้าหนี้ – ธนาคาร	2,210,000.-

(บันทึกการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งมีการลดลงอย่างรุนแรง ซึ่งจะบันทึกปรับเป็นราคาทุนของเครื่องจักร  $US\$ 200,000 \times (38.70 - 27.65) = 2,210,000$  บาท)

วันที่ 1 กันยายน 2540

เดบิต เจ้าหนี้- ธนาคาร	7,740,000.-
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา	140,000.-
เครดิต เงินเบิกเกินบัญชี- ธนาคาร	7,880,000.-

(บันทึกชำระค่าเครื่องจักร ที่ถึงกำหนดชำระวันที่ 1 กันยายน 2540 ดังนั้นเครื่องจักรมีราคาทุน 7,740,000 บาท)

#### 4.7. การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน

การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน ให้ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว ในการศึกษาเรื่องการซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน ได้แบ่งการศึกษาเป็น

- 4.7.1 ความหมายของสัญญาเช่าการเงิน
- 4.7.2 การบันทึกบัญชีตามวิธีสัญญาเช่าทางการเงิน

##### 4.7.1 ความหมายของสัญญาเช่าการเงิน

สัญญาเช่าการเงิน<sup>20</sup> หมายถึง สัญญาเช่าที่โอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้อาจจะมีหรือไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ให้ไปจริง

##### 4.7.2 การบันทึกบัญชีตามวิธีสัญญาเช่าทางการเงิน

1) บันทึกเป็นสินทรัพย์และหนี้สินด้วยจำนวนเท่ากับราคายุติธรรม หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

<sup>20</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับการเช่าระยะยาว (กรุงเทพฯ : สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2540.), หน้า 524.

2) ตั้งค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เช่าตามอายุการใช้งาน แต่หากไม่มีเหตุผลพอที่จะแน่ใจในสิทธิการเป็นเจ้าของเมื่อสัญญาสิ้นสุดให้ตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุที่สั้นกว่าระหว่างอายุตามสัญญาเช่าหรืออายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

3) ค่าเช่าจ่ายจะแบ่งเป็นส่วนของค่าใช้จ่ายทางการเงิน คือ ดอกเบี้ยจ่ายและส่วนที่ไปลดเงินต้น

4) กรณีการขายและเช่ากลับคืน ให้บันทึกส่วนเกินของรายได้จากการขายที่สูงกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นรายการรอดักบัญชี และตัดบัญชีไปตลอดอายุสัญญาเช่า ซึ่งได้อธิบายการบันทึกบัญชีตามวิธีการซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินในตัวอย่างที่ 12

#### ตัวอย่าง 12

บริษัท ก ได้ทำสัญญาเช่าสินทรัพย์ กับบริษัทที่ทำธุรกิจอิสระซึ่ง ดังนี้  
วันที่ทำสัญญาเช่า 1 พฤษภาคม 2542

ค่าเช่ารายปีถึงกำหนด ณ วันต้นปีทุกปี

เริ่มตั้งแต่ 1 พฤษภาคม 2542 20,987.83 บาท

ราคาตามสิทธิเลือกที่จะซื้อได้ ณ วันสิ้นสุดแห่งสัญญาเช่าในราคา 4,000.00 บาท  
ที่ต่ำมาก

อายุสัญญาเช่า 10 ปี

อายุการใช้ประโยชน์ของอุปกรณ์ 10 ปี

ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ 1 พ.ค. 2542 90,000.00 บาท

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า 10%

วิธีการคำนวณจากตารางมูลค่าปัจจุบัน

การคำนวณค่าเช่ารายปี คือจำนวนเงิน 20,987.83 บาท ที่ต้องจ่ายชำระในแต่ละปีเป็นเวลา 5 ปี ในอัตรา 10%

ค่าเช่ารายปี 20,987.83

PV of annuity due of 1, 5 ปี @ 10% (เงิน 1 x 4.16986

บาท เมื่อต้นปีแต่ละปีในเวลา 5 ปี ตามอัตรา 10%)

มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี 87,516.32

การคำนวณราคาตามสิทธิที่ให้เลือกซื้อ ณ วันสิ้นสุดสัญญา คือจำนวนเงิน 4,000 บาท  
ที่ต้องจ่ายชำระในแต่ละปี เป็นเวลา 5 ปี ในอัตรา 10%

ราคาตามสิทธิที่ให้เลือกซื้อ ณ วันสิ้นสุดสัญญา	4,000.00
PV of 1, 5 ปี@ 10% (เงิน 1 บาท เมื่อต้นปีแต่ละปีเป็นเวลา 5 ปี ตามอัตรา 10% )	x 0.62092
มูลค่าปัจจุบันของราคาตามสิทธิเลือกที่จะซื้อ	<u>2,483.68</u>

การคำนวณเงินลงทุนสุทธิ ณ วันทำสัญญา	
มูลค่าปัจจุบันของค่าเช่ารายปี	87,516.32
มูลค่าปัจจุบันของราคาตามสิทธิเลือกที่จะซื้อ	x 2,483.68
เงินลงทุนสุทธิ ณ วันทำสัญญาเช่า	<u>90,000.00</u>

การตัดบัญชีตามสัญญาเช่าทางบริษัท ก

วันที่	ค่าเช่ารายปีบวก ราคา สิทธิที่ให้เลือกซื้อ ณ วันสิ้นสุดสัญญา	ดอกเบี้ย 10% จาก หนี้สินคงค้าง	ลดยอดหนี้ สินคงค้าง	ยอดคงเหลือ หนี้สินคงค้าง
1 พ.ค. 42				90,000.00
1 พ.ค. 42	20,987.83		20,987.83	69,012.17
1 พ.ค. 43	20,987.83	6,901.22	14,086.61	54,925.56
1 พ.ค. 44	20,987.83	5,492.56	15,495.27	39,430.29
1 พ.ค. 45	20,987.83	3,943.03	17,044.80	22,385.49
1 พ.ค. 46	20,987.83	2,238.55	18,749.28	3,636.21
30 เม.ย. 47	<u>4,000.00</u>	<u>363.79</u>	<u>3,636.21</u>	<u>- 0 -</u>
	<u>108,939.15</u>	<u>18,939.15</u>	<u>90,000.00</u>	

### รายการบันทึกบัญชี

วันที่ 1 พฤษภาคม 2542

เดบิต	อุปกรณ์ที่เช่าตามสัญญาเช่าการเงิน	90,000.-
	เครดิต หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	90,000.-
(บันทึกอุปกรณ์เช่าตามสัญญาเช่าทางการเงิน)		

เดบิต	หนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน	20,987.83
	เครดิต เงินสด	20,987.83
(บันทึกการชำระเงินตามสัญญาเช่าทางการเงิน)		

วันที่ 31 ธันวาคม 2542

เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	4,600.81
	เครดิต ดอกเบี้ยค้างจ่าย	4,600.81
(บันทึกดอกเบี้ยจ่าย $6,901.22 * 8/12 = 4,600.81$ )		

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา	6,000.-
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	6,000.-
(บันทึกค่าเสื่อมราคา $90,000 / 10 = 9,000$ $9,000 * 8/12 = 6,000$ )		

#### 4.8. การได้รับสินทรัพย์จากผู้บริจาค

ในบางกรณีกิจการอาจจะได้รับสินทรัพย์จากผู้บริจาคโดยไม่คิดมูลค่า ไม่ควรจะนำสินทรัพย์เหล่านี้มาบันทึกบัญชีเพราะไม่มีราคาทุน ถึงแม้ว่าในการได้รับบริจาคมานี้ อาจจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการขนย้ายหรือโอนก็ตาม แต่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้มีจำนวนเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับราคาทุนของสินทรัพย์ แต่การที่จะไม่บันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคมานี้ ทำให้สินทรัพย์รวมในงบดุลมีราคาต่ำไป การวิเคราะห์งบการเงินก็จะผิดพลาดไปด้วยวิธีการแก้ไขนักบัญชีจึงได้บันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคมานี้ในราคาประเมิน การบันทึกรายการบัญชี จะไปเดบิตบัญชีสินทรัพย์ และเครดิตบัญชีทุนจากการบริจาค - สินทรัพย์ นั้น บัญชีทุนจากการบริจาคมานี้ นำไปแสดงในงบการเงิน<sup>21</sup> ดังนี้

##### 4.8.1 แสดงเป็นรายการเพิ่มส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุล

<sup>21</sup> Barth, M.E and W.R. Landsman, "Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting", Accounting Horizons, 12, (1995) : 125-126.

#### 4.8.2 แสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทั้งหมดหรือบางส่วน

การนำทุนจากการบริจาคไปแสดงภายใต้หัวข้อส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุลด้วยเหตุผลที่ว่า เมื่อสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ทุนของกิจการก็จะเพิ่มขึ้นในจำนวนที่เท่ากัน

ถ้ากิจการนำทุนจากการบริจาคมานี้ถือเป็นรายได้ทันทีที่ได้รับสินทรัพย์จากการบริจาคทั้งจำนวน หรือโอนเป็นรายได้ตลอดอายุของสินทรัพย์นั้น บางครั้งสินทรัพย์ที่รับบริจาคมาอาจจะต้องเสียต้นทุนเพิ่มเติมเพื่อให้พร้อมที่จะอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ สินทรัพย์ที่ได้รับบริจาคมานี้ก็ควรจะต้องถือเป็นรายได้หรือรายได้รอการตัดบัญชี

### 5. รายงานภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

เมื่อกิจการได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาใช้ในการดำเนินกิจการแล้ว เมื่อมีรายจ่ายเกิดขึ้นภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดถึงรายงานภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไว้ดังนี้คือ

“หลังจากกิจการบันทึกรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้ว กิจการต้องบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหากรายจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น จากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้น ในภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที”

นอกจากนี้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้ให้ ตัวอย่างของการปรับปรุงสินทรัพย์เพื่อให้ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น<sup>22</sup> รวมถึง

- การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้นและมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
- การยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักรเพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
- การใช้วิธีการผลิตใหม่ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้อย่างเดิมอย่างเห็นได้ชัด

<sup>22</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลีฟวิง.), หน้า 9.



จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สามารถจำแนกรายจ่ายในทางการบัญชีแบ่งการพิจารณาเป็น 2 ประเภท ดังนี้

- 5.1 รายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure)
- 5.2 รายจ่ายฝ่ายรายได้ (Revenue Expenditure)

### 5.1. รายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure)

รายจ่ายฝ่ายทุน หมายถึง รายจ่ายที่ทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นในอนาคตจากที่เคยประเมินไว้เดิม ตัวอย่างประโยชน์ที่จะได้รับเพิ่มในอนาคต ได้แก่

- อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
- ประสิทธิภาพของการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
- คุณภาพของผลผลิตดีขึ้นอย่างมาก หรือค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เคยประเมินไว้ลดลง
- ลดต้นทุนการดำเนินงานอย่างเห็นได้ชัด

รายจ่ายฝ่ายทุน เช่น ค่าปรับปรุง ค่าเปลี่ยนแปลง ค่าซ่อมแซมพิเศษ ค่าต่อเติม เมื่อเกิดขึ้นแล้วให้ประโยชน์เกินกว่าวงวบัญชีปัจจุบัน หรือทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นสามารถแยกบันทึกบัญชีได้ 2 ลักษณะ คือ

- 5.1.1 การบันทึกเป็นราคาของทุนสินทรัพย์
- 5.1.2 การบันทึกโดยการลดค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์เดิม

#### 5.1.1 การบันทึกเป็นราคาของทุนสินทรัพย์

รายจ่ายเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังที่กิจการได้รับรู้สินทรัพย์แล้วให้นำไปเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ามูลค่าที่เพิ่มขึ้นนั้นให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการเพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ มี 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 บันทึกรายจ่ายรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ดังตัวอย่างที่ 13<sup>23</sup>

<sup>23</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

## ตัวอย่าง 13

บริษัทต่อเติมอาคารที่ใช้ในปัจจุบันซึ่งทำให้มีเนื้อที่ใช้สอยเพิ่มขึ้น ระบายในการต่อเติม มีจำนวน 500,000 บาท

## รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	อาคาร	500,000.-
	เครดิต	เงินสด
		500,000.-

(บันทึกการจ่ายในการต่อเติมอาคาร)

## กรณีที่ 2 บันทึกการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์

จากมาตรฐานการบัญชีได้กำหนดว่า "ส่วนประกอบที่สำคัญของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีการเปลี่ยนแทนเป็นระยะๆ ตัวอย่างเช่น เตาหลอมโลหะอาจต้องก่ออิฐบุรอบภายในเตาเผาใหม่ หลังจากใช้งานไประยะหนึ่ง หรือเครื่องตกแต่งภายในเครื่องบิน เช่น เก้าอี้ และห้องครัวอาจต้องเปลี่ยนใหม่หลายครั้ง ตลอดอายุของเครื่องบิน ส่วนประกอบดังกล่าวถือเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก เพราะมีอายุการใช้งานต่างจากสินทรัพย์หลัก ดังนั้นรายการจ่ายในการเปลี่ยนแทน หรือรายการในส่วนประกอบใหม่ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากหลังจากที่กิจการได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์เดิมออกแล้ว หากรายการนั้นเข้าเงื่อนไขการรับรู้สินทรัพย์ตามที่กำหนดคือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และกิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล" ดังตัวอย่างที่ 14 อธิบายถึงการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์

## ตัวอย่าง 14

บริษัท หงส์ทอง จำกัด เปลี่ยนท่อส่งอากาศของเครื่องปรับอากาศจากท่อเหล็กมาเป็นท่อพลาสติก ราคาทุนของท่อเหล็ก 300,000 บาท ราคาตามบัญชี 30,000 บาท (คิดค่าเสื่อมราคา 10% ต่อปี ใช้มาแล้ว 9 ปี ไม่มีราคาซาก) ราคาซากที่ขายได้ 2,000 บาท ท่อพลาสติก ซึ่งเป็นระบบใหม่ ราคาทุน 250,000 บาท (ให้บันทึกในบัญชีอุปกรณ์)

ค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์	=	ราคาทุน - ราคาตามบัญชี	
	=	300,000 - 30,000	บาท
	=	270,000	บาท

### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	อุปกรณ์ - ใหม่	250,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์เก่า	270,000.-
	รายการขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	28,000.-
เครดิต	อุปกรณ์ - เก่า	300,000.-
	เงินสด (250,000 - 2,000)	248,000.-

(บันทึกการเปลี่ยนท่อส่งอากาศของเครื่องปรับอากาศจากท่อเหล็กมาเป็นท่อพลาสติก)

#### 5.1.2 การบันทึกโดยการลดค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์เดิม

เนื่องจากกิจการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อยู่เสมอ กิจการต้องลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลงเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่กิจการได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยการตัดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จะสูงกว่าราคาตามบัญชี<sup>24</sup>

ในกรณีนี้รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่ได้เพิ่มประสิทธิภาพการใช้งานหรือเพิ่มคุณภาพการผลิต แต่ทำให้อายุการใช้งานยาวนานขึ้น บริษัทควรรับรู้รายจ่ายเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยการลดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมลงแทนการบันทึกในบัญชีสินทรัพย์นั้นโดยตรง กรณีเช่นนี้มีข้อสังเกตคือ หลังจากปรับปรุงแล้วอายุการใช้งานของสินทรัพย์จะเปลี่ยนไปจากเดิม ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์จะต้องคิดในอัตราใหม่ในปีปัจจุบันและปีต่อๆมา ซึ่งได้อธิบายในตัวอย่างที่ 15

#### ตัวอย่าง 15

กิจการแห่งหนึ่งมีเครื่องตกแต่งราคาทุน 400,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 10% ต่อปี ใช้มาแล้ว 7 ปี ไม่มีราคาซาก กิจการได้ปรับปรุงเครื่องตกแต่งใหม่ โดยเสียค่าใช้จ่าย 26,000 บาท ในการปรับปรุงนี้มีผลทำให้เครื่องตกแต่งสามารถใช้งานได้อีก 5 ปี

<sup>24</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 13.

### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องตกแต่ง	26,000.-
	เครดิต เงินสด	26,000.-

(บันทึกค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงเครื่องตกแต่ง โดยนำไปหักจากค่าเสื่อมราคาสะสม)

### 5.2. รายจ่ายฝ่ายรายได้ (Revenue Expenditure)

รายจ่ายฝ่ายรายได้ หมายถึง รายจ่ายที่กิจการคาดว่าจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการตามการดำเนินงานตามปกติแต่ไม่ได้ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น คือเป็นการรักษาสภาพการดำเนินงานปกติของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น โดยไม่มีการเพิ่มประสิทธิภาพ รายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปจากการใช้สินทรัพย์นั้นแล้วจะให้ประโยชน์หมดสิ้นไปภายใน 1 ปี หรือภายในหนึ่งงวดบัญชี รายจ่ายฝ่ายรายได้นี้ให้นำไปบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายหักจากรายได้ใน งบกำไรขาดทุน เพราะค่าใช้จ่ายนี้เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดการมีรายได้ในงวดบัญชีนั้น ตัวอย่าง ค่าใช้จ่ายฝ่ายรายได้ เช่น ค่าปรับปรุง ค่าเปลี่ยนแปลง ค่าซ่อมแซมธรรมดา ค่าบำรุงรักษา ที่เป็นเพียงการรักษาสภาพของเครื่องจักรจากการใช้งานตามปกติ และไม่มีการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายหักจากรายได้โดยเดบิตบัญชีที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างที่ 16 จะอธิบายการบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายดังนี้

#### ตัวอย่าง 16

จ่ายค่าเปลี่ยนชิ้นส่วนอุปกรณ์ของเครื่องจักร 5,000 บาท

### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ค่าซ่อมแซม	5,000.-
	เครดิต เงินสด	5,000.-

(บันทึกค่าเปลี่ยนชิ้นส่วนอุปกรณ์เครื่องจักรเข้าบัญชีค่าซ่อมแซม)

ข้อควรพิจารณาวิธีปฏิบัติทางบัญชีของรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังได้สินทรัพย์ ในการพิจารณาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ได้สินทรัพย์มา มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดสิ่งที่กิจการต้องคำนึงถึงดังนี้<sup>26</sup>

<sup>25</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 10.

<sup>26</sup> เรื่องเดียวกัน.

ก) สภาพแวดล้อมที่กิจการใช้ในการวัดมูลค่าและรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สภาพแวดล้อมที่กิจการใช้ในการวัดมูลค่าและรับรู้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สภาพแวดล้อมในขณะที่กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกและรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น ในกรณีที่กิจการซื้ออาคาร กิจการได้พิจารณาแล้วว่าจำเป็นต้องปรับปรุงอาคารนี้ใหม่ ภายหลังจากในส่วนที่ทำการปรับปรุงอาคารนั้น ให้รวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ได้ไม่เกินประโยชน์ในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการค้ำของสินทรัพย์ ได้ให้คำนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า (จะกล่าวรายละเอียดในเรื่อง การค้ำของสินทรัพย์)

ข) โอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์คืนจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังนั้น เมื่อราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นราคาที่รวมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สูญเสียไปแล้ว กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นกลับคืนมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ได้เท่าที่จะทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นไม่เกินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ถ้าสินทรัพย์นั้นได้ลดประสิทธิภาพลง รายจ่ายในส่วนที่เสียไปเพื่อให้สินทรัพย์นั้นมีประสิทธิภาพเท่าเดิม จะสามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้เท่ากับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ โดยจะต้องพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนด้วยว่าจะต้องไม่เกินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

## 6. การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

ในระยะเริ่มต้นของการพัฒนาหลักการบัญชี หลักราคาทุน (Cost Concept) ดูเหมือนว่าจะกล่าวถึงกันเป็นส่วนใหญ่ โดยเฉพาะในแง่ของราคาที่ได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ในระยะหลังจึงมีการเปลี่ยนแปลงแนวความคิดดังกล่าวแตกต่างจากแนวความคิดเดิม เช่น ราคายุติธรรม (True and Fair) ราคาปัจจุบัน (Current Cost) ราคาเปลี่ยนแทน (Replacement Cost) เป็นต้น แนวความคิดใหม่ๆ นี้มีผลมาจากความต้องการที่จะแสดงราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในราคาที่สะท้อนความเป็นจริงมากที่สุด ดังนั้น ในการศึกษานี้จะใช้แนวความคิดใหม่ที่มีผลกระทบต่อราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในแง่ต่างๆ เพื่อนำไปใช้ในทางปฏิบัติ<sup>27</sup>

<sup>27</sup> Barth, M.E and W.R. Landsman, "Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting", Accounting Horizons, 12, (1995) : 97-98.

แนวความคิดหลักการบัญชี ไม่ว่าจะยุคใดพยายามผลักดันแนวความคิดของความเรียบง่าย แต่การนำแนวความคิดใหม่มาใช้ไม่ว่าในราคาปัจจุบัน ราคายุติธรรม มีผลกระทบทางตรงต่อแนวความคิดพื้นฐาน เนื่องจากต้องปรับราคาของสินทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์มาระยะเวลาหนึ่งแล้ว ให้ราคาสินทรัพย์นั้นแสดงราคาที่เป็นปัจจุบันเสมอ จำเป็นต้องใช้ข้อมูลที่มีความยุ่งยากและจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญแขนงอื่นอีก ดังนั้นจึงมีผู้ให้การสนับสนุนและผู้ que แสดงความเห็นในทิศทางที่แตกต่างไปจากแนวความคิดใหม่

ผู้ให้การสนับสนุนแนวความคิดการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ เห็นว่า<sup>28</sup>

- หลักราคาทุน ไม่มีความยืดหยุ่น และไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์
- มีการบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาในราคาสูงกว่าความเป็นจริง เช่น กรณีที่บันทึกดอกเบี้ยขึ้นเป็นราคาทุน (Capitalization) คือ มีการนำดอกเบี้ยจากการกู้ยืมมาบวกรวมกับราคาทุนของสินทรัพย์ เพื่อให้มีมูลค่าสูงกว่าความเป็นจริง เพราะฉะนั้นจึงควรมีการประเมินราคาสินทรัพย์ให้เป็นมูลค่าที่แท้จริง

- การใช้แนวความคิดการตีราคาสินทรัพย์ใหม่จึงเป็นการขจัดปัญหาการมีราคาสินทรัพย์ที่สูงกว่าราคาที่เป็นจริง เนื่องจากต้องตีราคาสินทรัพย์อยู่เสมอ

ผู้ให้ความเห็นไม่สอดคล้องกับแนวความคิดใหม่<sup>29</sup>

- พิจารณาถึงหลักความเรียบง่ายของการบันทึกบัญชี โดยยกตัวอย่าง ประเด็นปัญหาของความสลับซับซ้อนการประเมินราคาสินทรัพย์ว่ามีความถูกต้องของข้อมูลที่ผิดพลาด ก็จะทำใ้ห้งบการเงินไม่แสดงมูลค่าที่แท้จริง

- นอกจากนั้นค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการประเมินราคาสินทรัพย์นั้น จะมีจำนวนค่อนข้างสูงซึ่งอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับ

ดังนั้นการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ผู้ศึกษาได้ศึกษาประเด็นต่างๆ เหล่านี้คือ

- 6.1 แนวทางที่ใช้ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
- 6.2 การตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 6.3 ค่าเสื่อมราคา

<sup>28</sup> นิตยา เชนฐโชติรส, “ประเด็นปัญหาของการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์”, วารสารนักบัญชี 1 (2541) : 35-36.

<sup>29</sup> เรื่องเดียวกัน

### 6.1. แนวทางที่ใช้ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว ณ วันสิ้นงวด ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้า 27 และ 28 ได้มีการกำหนดว่ากิจการจะต้องปฏิบัติเพื่อวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ซึ่งได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ 2 แนวทางดังนี้

6.1.1 แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

6.1.2 แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

#### 6.1.1 แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แล้วเมื่อเริ่มแรก

#### 6.1.2 แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

อาจแสดงรายการสินทรัพย์ด้วยราคาที่เป็นใหม่

ดังนั้นตัวอย่างเรื่องแนวทางที่ใช้ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ที่กิจการเลือกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ จะเป็นการนำงบการเงินของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย และธนาคาร ไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

### 6.2. การตีราคาสินทรัพย์ใหม่

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ถือว่าเป็นแนวทางที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดว่ากิจการสามารถเลือกปฏิบัติในการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ได้ ดังนั้นการศึกษา การตีราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่นั้น ผู้ศึกษาได้ศึกษาถึงหัวข้อต่างๆ เหล่านี้คือ

6.2.1 ความหมายของการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

6.2.2 ข้อพิจารณาในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

6.2.3 วิธีการบันทึกรายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

#### 6.2.1 ความหมายของการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

ราคาที่ตีใหม่<sup>30</sup> หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากราคายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตีราคาใหม่ต้องทำโดยสม่ำเสมอ เพื่อมิให้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ในงบดุลแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ จากความหมายของราคาที่ตีใหม่ สามารถสรุปได้ดังนี้ ราคาที่ตีใหม่ จะเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรม และหักค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

### 6.2.2 ข้อควรพิจารณาในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

- 1) มูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคาร คือ ราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นซึ่งมูลค่ายุติธรรมนี้มักจะกำหนดจากการประเมินราคาโดยผู้ประเมินราคาอิสระ
- 2) มูลค่ายุติธรรมของโรงงานและอุปกรณ์ คือ ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระ ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นได้ เนื่องจากมีลักษณะเฉพาะและแทบจะไม่มีการซื้อขายกัน ให้ใช้ราคาเปลี่ยนแปลงหักค่าเสื่อมราคาสะสมถือเป็นราคาที่ตีใหม่ได้
- 3) ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความเคลื่อนไหวของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการมีการเคลื่อนไหวเพียงเล็กน้อย กิจการควรมีการสอบทานมูลค่าสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอทุก 3-5 ปี
- 4) หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่และจะต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน

### 6.2.3 วิธีการบันทึกรายการบัญชีในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

6.2.3.1. เมื่อมีการตีราคาใหม่ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ราคาที่เพิ่มขึ้นจะต้อง เปรียบเทียบบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งแสดงภายใต้ส่วนของเจ้าของ หากสินทรัพย์นั้นเคยถูกตีราคาลดลง และบันทึกราคาที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ถือเป็นรายได้ ไม่เกินมูลค่าที่เคยบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

<sup>30</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 10-11.



6.2.3.2. เมื่อมีการตีราคาใหม่ ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ราคาที่ลดลงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย หากสินทรัพย์นั้นเคยตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงให้นำไปหักออกจากบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ได้ไม่เกินยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเกินทุนนั้น ส่วนที่เกินกว่าให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

จากวิธีการบันทึกรายการบัญชีของการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ข้อ 6.2.3.1 และ 6.2.3.2 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้นำตัวอย่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณาดังนี้

#### ตัวอย่าง 17

เมื่อต้นปี 2540 บริษัทซื้อที่ดินมาในราคา 5,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 เป็นจำนวน 6,000,000 บาท และวันที่ 31 ธันวาคม 2542 เป็นจำนวน 4,250,000 บาท

กรณีที่ 1 การประเมินราคาที่ดินเพิ่มขึ้นและลดลงในปีถัดมา

วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน (6,000,000 - 5,000,000)	1,000,000.-
เครดิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,000,000.-
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่ 6,000,000 บาท)		

วันที่ 31 ธันวาคม 2542 บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,000,000.-
	รายการขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	750,000.-
เครดิต	ที่ดิน (6,000,000 - 4,250,000)	1,750,000.-
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่ 4,250,000 บาท)		

กรณีที่ 2 การประเมินราคาที่ดินลดลงและเพิ่มขึ้นในปีถัดมา

จากตัวอย่างกรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 เป็นจำนวน 4,250,000 บาท และวันที่ 31 ธันวาคม 2542 เป็นจำนวน 6,000,000 บาท

วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	รายการขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	750,000.-
เครดิต	ที่ดิน (5,000,000 - 4,250,000)	750,000.-
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่ 4,250,000 บาท)		

วันที่ 31 ธันวาคม 2542 บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน (6,000,000 - 4,250,000)	1,750,000.-
	เครดิต รายการกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์	750,000.-
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,000,000.-

(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่ 6,000,000 บาท)

6.2.3.3. เมื่อมีการตีราคารายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ณ วันที่กิจการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1) ให้ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชี (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) เพื่อให้ราคาตามบัญชีที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ดีใหม่ของสินทรัพย์นั้น วิธีนี้ควรใช้เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ให้เป็นราคาเปลี่ยนแทน หักค่าเสื่อมราคาสะสม

2) ให้นำค่าเสื่อมราคาสะสมหักจากราคาตามบัญชีเพื่อให้ได้ราคาตามบัญชีสุทธิ แล้วนำราคาตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ดีใหม่ วิธีนี้เหมาะสำหรับการตีราคาอาคารให้เป็นราคาตลาด

จากวิธีการบันทึกรายการบัญชีของการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ข้อ 6.2.3.3(1) และ 6.2.3.3(2) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้นำตัวอย่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณา ดังนี้

#### ตัวอย่าง 18

บริษัทซื้อเครื่องจักรในราคา 500,000 บาท อายุการใช้งาน 5 ปี บริษัทคาดว่าไม่มีราคาซาก หากผู้ประเมินราคาอิสระประเมินราคาใหม่ของเครื่องจักร ณ วันที่ 2 เป็นจำนวน 600,000 บาท

ณ วันที่ 2 กิจการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาใหม่ดังนี้

กรณีที่ 1 การปรับค่าเสื่อมราคาสะสมตามสัดส่วนของราคาตามบัญชี (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) ที่เปลี่ยนไป

	ราคาทุนเดิม	สัดส่วน	ราคาที่ดีใหม่
ราคาทุน	500,000	100%	1,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	200,000	40%	400,000
ราคาตามบัญชี	300,000		600,000

**รายการบันทึกบัญชี**

เดบิต	เครื่องจักร	500,000.-
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร	200,000.-
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	300,000.-

(บันทึกการตีราคาใหม่ของเครื่องจักร)

กรณีที่ 2 การหักค่าเสื่อมราคาสะสมจากราคาตามบัญชี และปรับราคาตามบัญชีเป็นราคาที่ตีใหม่

	<u>ราคาทุนเดิม</u>	<u>ราคาที่ตีใหม่</u>
ราคาทุน	500,000	600,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>200,000</u>	-
ราคาตามบัญชี	<u>300,000</u>	<u>600,000</u>

**รายการบันทึกบัญชี**

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร	200,000.-
	เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200,000.-

(บันทึกส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์)

เดบิต	เครื่องจักร	100,000.-
	เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	100,000.-

(บันทึกการตีราคาเครื่องจักรใหม่)

กรณีที่ 1 เป็นการบันทึกบัญชีตามวิธีการบันทึกการขายการบัญชีข้อ 6.2.3.3(1) และ กรณีที่ 2 เป็นการบันทึกบัญชีตาม วิธีการบันทึกการขายการบัญชี ข้อ 6.2.3.3(2)

6.2.3.4. ในกรณีที่ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจทยอยเปลี่ยนเป็นรายการที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ จำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังคงจากราคาตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังคงจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ และต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังงบกำไรขาดทุนด้วย

จากวิธีการบันทึกการขายการบัญชีของการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ข้อ 6.2.3.4 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้นำตัวอย่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณาในตัวอย่างที่ 19

### ตัวอย่าง 19

เมื่อต้นปี 2541 บริษัทซื้อเครื่องจักรในราคา 120,000 บาท บริษัทคาดว่าเครื่องจักรไม่มีราคาซากและมีอายุการใช้งาน 6 ปี การคิดค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง บริษัทบันทึกบัญชีโดยใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติโดยผู้ประเมินราคาอิสระประเมินราคาเครื่องจักรใหม่ทุกปี หาก ณ วันสิ้นปี 2542 ราคาประเมินเครื่องจักรเป็น 100,000 บาท

ค่าเสื่อมราคาต่อปี	= 120,000 / 6	บาท
	= 20,000	บาท

ราคาทุน	120,000	บาท
---------	---------	-----

หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>40,000</u>	บาท
-----------------------	---------------	-----

ราคาตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542	<u>80,000</u>	บาท
---------------------------------------	---------------	-----

ในปี 2543 ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร เป็นดังนี้

ค่าเสื่อมราคาตามราคาทุนเดิม	20,000	บาท
-----------------------------	--------	-----

ค่าเสื่อมราคาตามราคาที่ตีใหม่ (100,000 / 5)	25,000	บาท
---	--------	-----

วันที่ 31 ธันวาคม 2543 บริษัทบันทึกรายการเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาดังนี้

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – เครื่องจักร	25,000.-
-------	-----------------------------	----------

	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร	25,000.-
--	--	----------

(บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตามราคาทุนเดิม)

เดบิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	5,000.-
-------	----------------------------------	---------

	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – เครื่องจักร	5,000.-
--	--	---------

(บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร 25,000 – 20,000)

### 6.3. ค่าเสื่อมราคา

มูลค่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนยกเว้นที่ดิน ย่อมลดลงอันเนื่องจากการใช้งานหรือล้าสมัย เช่น อาคาร เครื่องจักร อุปกรณ์ที่กิจการจัดหามาเพื่อใช้ในการดำเนินการ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่ว่าจัดหามาโดยวิธีใดจะต้องเฉลี่ยเป็นค่าใช้จ่ายในช่วงเวลาที่ได้ประโยชน์ เพื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดจากสินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาเดียวกัน ค่าใช้จ่ายนั้นเรียกว่าค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ดังนั้นในเรื่องค่าเสื่อมราคาจะศึกษาถึง

#### 6.3.1 สาเหตุของการเกิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

- 6.3.2 ความหมายของค่าเสื่อมราคา
- 6.3.3 ฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคา
- 6.3.4 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา
- 6.3.5 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- 6.3.6 การทบทวนอายุการใช้งานและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

### 6.3.1 สาเหตุของการเกิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ เนื่องมาจาก<sup>31</sup>

- 1) เกิดขึ้นจากการใช้งานปกติ
- 2) เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี ทำให้สินทรัพย์ที่ใช้อยู่ล้าสมัย หรือไม่เพียงพอสำหรับการผลิต
- 3) เกิดจากอุบัติเหตุและสภาพแวดล้อม เช่น ไฟไหม้, น้ำท่วม, พายุ เป็นต้น
- 4) เกิดจากการใช้สินทรัพย์ผิดวิธี

### 6.3.2 ความหมายของค่าเสื่อมราคา

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ย่อหน้า 5 ได้ให้คำนิยามศัพท์ไว้ว่า

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้

ในทางบัญชีค่าเสื่อมราคาถือเป็นการปันส่วนต้นทุน (Cost Allocation) อย่างหนึ่ง ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะถูกลดลงด้วยจำนวนค่าเสื่อมราคาตั้งแต่วันที่เริ่มใช้จนถึงปัจจุบัน สำหรับสินทรัพย์ที่มีราคาสูงและระยะเวลาการใช้ประโยชน์ยาวนาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะไม่นำค่าเสื่อมราคาในแต่ละปีไปหักสินทรัพย์โดยตรง แต่จะสะสมรวมไว้ในบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (Accumulated Depreciation) ค่าเสื่อมราคาสะสมจึงเป็นมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้ใช้ไปแล้ว หากต้องการทราบมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์เมื่อใดให้นำค่าเสื่อมราคาสะสมถึงวันนั้น และค่าเผื่อจากการด้อยค่าของสินทรัพย์(ซึ่งจะมีการประเมินว่าสินทรัพย์มีการด้อยค่า ณ วันสิ้นงวด ซึ่งจะกล่าวต่อไป ในเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์) หักออกจากราคาทุนของสินทรัพย์ เรียกว่า ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์

<sup>31</sup> สงกรานต์ ไกยวงษ์ และชาวรัช ปัญจมะวัต, (กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2542 ), หน้า 212.

ดังนั้น ราคาตามบัญชี<sup>32</sup> หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

ปกติจะคำนวณและบันทึกค่าเสื่อมราคาในวันสิ้นงวดการบัญชี ยกเว้นกรณีที่จะต้องโอนสินทรัพย์ออกจากบัญชีในระหว่างปีด้วยสาเหตุบางอย่าง เช่น การขายหรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ เป็นต้น

### 6.3.3 ฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคา

ฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคา คือ ราคาทุน (Acquisition Cost) ของสินทรัพย์หากคาดว่าจะมีราคาซาก (Salvage Value) ที่จะขายได้ หลังจากการเลิกใช้สินทรัพย์ตามอายุประโยชน์ที่ได้ประมาณไว้ ให้นำมาหักราคาทุนของสินทรัพย์ เพื่อให้ได้มูลค่าของสินทรัพย์ที่จะใช้อย่างแท้จริง หากราคาซากของสินทรัพย์นั้นจำเป็นต้องทำการรื้อถอนจากที่ตั้ง ราคาซากที่จะหักต้องเป็นราคาทุนสุทธิจากการรื้อถอนแล้ว

ฐานในการคิดค่าเสื่อมราคา (มูลค่าเสื่อมสภาพ) = ราคาทุน - ราคาซาก (สุทธิ)

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ให้คำนิยามของมูลค่าเสื่อมสภาพไว้ว่า ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้

### 6.3.4 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา

การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์มีหลายวิธีด้วยกัน กิจการเลือกวิธีใดก็ได้ตามที่เห็นสมควร และเหมาะสมกับสินทรัพย์ของกิจการ ก่อนที่จะกล่าวถึงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาควรจะต้องทราบถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาก่อนดังนี้ คือ

- 1) ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์คิดค่าเสื่อมราคา
- 2) การประมาณราคาซากของสินทรัพย์
- 3) การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์

<sup>32</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิ่ง.), หน้า 5.

### 1) ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์คิดค่าเสื่อมราคา (Depreciation Base)

ราคาทุนของสินทรัพย์<sup>33</sup> หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น หรือหมายถึงราคาซื้อและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพและในสถานที่ใช้งานได้

การคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยทั่วไปจะใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ ซึ่งได้แก่ ราคาซื้อ รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพใช้งานได้ และถ้ามีราคาซากให้ใช้ราคาทุนที่หักราคาซากแล้ว ดังตัวอย่าง 20 อธิบายการคำนวณราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคา

#### ตัวอย่าง 20

เครื่องจักร ราคาทุน = 100,000 และราคาซาก 10,000 บาท

#### การคำนวณ

ราคาทุนเดิม	100,000	บาท
หัก ราคาซาก	<u>10,000</u>	บาท
ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคา	<u>90,000</u>	บาท

ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคา ในบางครั้งอาจใช้ ราคาทุนทดแทน (Replacement Cost) หรือราคาประเมิน (Appraisal Valuation)

### 2) การประเมินราคาซาก (Salvage or scrap or residual Value)

ราคาซาก<sup>34</sup> หมายถึง จำนวนเงินสดสุทธิซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งานหลังจากหักค่าใช้จ่าย ที่คาดว่าจะเกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หรือราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อเลิกใช้สินทรัพย์นั้น ราคาซากที่นำไปคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นจะต้องเป็นราคาซากสุทธิ ในทางปฏิบัติมักจะไม่คำนึงราคาซากในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเนื่องจากว่าเป็นจำนวนเล็กน้อย

### 3) การประมาณอายุการใช้งาน (Estimated life)

อายุการใช้งาน<sup>35</sup> หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

<sup>33</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

<sup>34</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>35</sup> เรื่องเดียวกัน.

- ก) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์
- ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

จากคำนิยามของอายุการใช้งานตามมาตรฐานการบัญชีสามารถอธิบายเพิ่มเติมคือ อายุใช้งานโดยประมาณ (Estimated Useful Life) คือระยะเวลาที่กิจการคาดคะเนว่าจะใช้สินทรัพย์ในการดำเนินงานตามปกติ อายุใช้งานใครเป็นผู้กำหนด ส่วนใหญ่ผู้ผลิตสินทรัพย์นั้นอาจจะเป็นผู้กำหนดอายุใช้งาน กำหนดระยะเวลา เป็นเดือน เป็นปี หรือจำนวนหน่วยที่จะผลิตได้ (Units of Output) หรือชั่วโมงการทำงาน (Working Hours) หรือระยะทาง เป็นต้น

การประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ต้องพิจารณาถึงการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ และการล้าสมัยของสินทรัพย์ ตลอดจนการพิจารณาถึงค่าซ่อมแซมซึ่งมีผลต่ออายุการใช้งานของสินทรัพย์ อายุการใช้งานของสินทรัพย์นี้อาจประมาณในลักษณะของเวลา เช่น ปี หรือ เดือน หรือในลักษณะของผลผลิต เช่น จำนวนหน่วยที่ผลิตของชั่วโมงเครื่องจักร เป็นต้น ดังนั้นในการพิจารณากำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์จึงต้องคำนึงถึงปัจจัย ดังต่อไปนี้

- ประโยชน์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์โดยประเมินจากกำลังการผลิต หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น
- การชำรุดเสียหายที่คาดว่าจะเกิดจากการใช้งานของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลมาจากปัจจัยต่างๆ เช่น จำนวนผลัดในการผลิต แผนการซ่อมและบำรุงรักษา การดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่ไม่มีการใช้งาน
- ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากความต้องการสินค้าหรือบริการที่เปลี่ยนแปลงไป
- ข้อจำกัดหรือข้อกฎหมายในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุของสัญญาเช่า

### 6.3.5 วิธีคิดค่าเสื่อมราคา (Depreciation Method)

การคิดค่าเสื่อมราคามีวิธีดังต่อไปนี้

- 1) วิธีเส้นตรง (Straight-line Method)
- 2) วิธีคำนวณตามผลการผลิต (Productive-output Method)
- 3) วิธีอัตราลดลง (Declining charge or accelerated Method)
- 4) วิธีลดลงในอัตราคงที่ (Declining balance Method)
- 5) วิธีลดลงสองเท่าของวิธีเส้นตรง (Double declining balance Method)
- 6) วิธีผลบวกของลำดับปีที่ใช้งาน (Sum of year's digits Method)



- 7) วิธีอัตราเพิ่มขึ้น (Increasing Charge Method)
  - วิธีเงินรายปี (Annuity Method)
  - วิธีกองทุนจม (Sinking Fund Method)
- 8) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีอื่น (Special depreciation Method)
  - วิธีการตีราคาปลายงวด (Appraisal Method)
  - วิธีกลุ่มและวิธีอัตราเฉลี่ย (Group and Composite Method)
  - วิธีจำหน่ายและวิธีเปลี่ยนแทน (Retirement and replacement Method)

#### 6.3.6 การทบทวนอายุการใช้งานและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

เมื่อธุรกิจซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาแล้ว จะต้องกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาที่ต้องที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการประมาณจากประสบการณ์ในอดีต ของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและจากรายละเอียดต่าง ๆ ที่มีอยู่ การคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงการประมาณเท่านั้นซึ่งอาจทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาในระหว่างอายุการใช้งานของสินทรัพย์ เพราะอายุการใช้งานของสินทรัพย์ที่ใช่เป็นเกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคาที่ได้ประมาณไว้แต่เดิมอาจเปลี่ยนแปลงได้ อันเนื่องมาจากการเสื่อมสภาพของสินทรัพย์หรือการล้าสมัย ซึ่งเป็นเหตุให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์ลดน้อยลงกว่าเดิม การปรับปรุงวิธีการบำรุงรักษา การปรับปรุงวิธีการดำเนินงาน หรือการปรับปรุงในลักษณะที่เหมือนกันอาจทำให้อายุการใช้งานสินทรัพย์ยาวนานกว่าที่ได้ประมาณไว้แต่เดิมก็ได้ ดังนั้นการปรับปรุงค่าเสื่อมราคาจึงต้องทบทวน

- 1) อายุการใช้งาน
- 2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

##### 1) การทบทวนอายุการใช้งาน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้า 48 ได้ระบุในเรื่องการทบทวนอายุการใช้งานว่า “กิจการต้องทบทวนอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ และหากคาดว่าอายุการใช้งานของสินทรัพย์ต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างเป็นทางการสำคัญจะต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่ทันที โดยการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป “ (Prospective Basis) ในการนำวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปมาถือปฏิบัตินั้น กิจการต้องถือว่าเหตุการณ์ทางบัญชี มีผลกระทบต่องบการเงินนับตั้งแต่วันที่เหตุการณ์ทางบัญชีนั้นเกิดขึ้น กิจการไม่ต้องทำการปรับปรุงใดๆ ในงบการเงินของงวดก่อน เช่น กิจการอาจพบว่าอายุการใช้งานของสินทรัพย์ประมาณไว้ไม่เหมาะสม คือ อาจมีอายุการใช้งานที่นานขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากกิจการอาจมีรายจ่ายภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ ทำให้สินทรัพย์นั้นมีสภาพที่ดีขึ้นกว่าเดิม หรืออายุการใช้งานของสินทรัพย์อาจลดลง

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี อาจทำให้สินทรัพย์นั้นเกิดความล้าสมัย ดังนั้น กิจการต้องปรับปรุงอายุการใช้งานและอัตราค่าเสื่อมราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้น สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดต่อไป ซึ่งจะอธิบายในตัวอย่างที่ 21 เป็นการปรับลดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ส่วนตัวอย่างที่ 22 เป็นการปรับเพิ่มอายุการใช้งานของสินทรัพย์

#### ตัวอย่าง 21

เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2540 บริษัทสุวิทย์ จำกัด ซื้อเครื่องจักร 1 เครื่องในราคา 1,000,000 บาท ประมาณอายุใช้งาน 10 ปี ราคาที่คาดว่าจะขายได้เมื่อหมดอายุใช้งาน 100,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง

หลังจากที่ใช้เครื่องจักรมาจนถึงวันที่ 1 มกราคม 2543 เครื่องจักรนี้สภาพชำรุดมาก ควรจะต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาเสียใหม่ โดยประมาณจาก 10 ปี เหลือเพียง 7 1/2 ปี และราคาซากเปลี่ยนจาก 100,000 บาท เป็น 75,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{ค่าเสื่อมราคาก่อนปรับปรุงอายุใช้งาน} &= (1,000,000 - 100,000) / 10 \text{ บาท} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาปีละ} &= 900,000 / 10 \text{ บาท} \\ &= 90,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

การคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม

ปีที่	การคำนวณ	ค่าเสื่อม ราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาตามบัญชี
ต้นปีที่ 1				1,000,000
ปลายปี 2540	ใช้ไป 6 เดือน $6/12 \times 90,000$	45,000	45,000	955,000
ปลายปี 2541	ใช้ไป 12 เดือน	90,000	135,000	865,000
ปลายปี 2542	ใช้ไป 12 เดือน	90,000	225,000	775,000
		<u>225,000</u>		

ค่าเสื่อมราคาหลังปรับปรุงอายุใช้งานใหม่

กิจการปรับปรุงอายุใช้งานใหม่จากเดิม 10 ปี เหลือเพียง 7 1/2 ปี ใช้ไปแล้ว 2 1/2 ปี คงเหลืออายุใช้งานเพียง 5 ปี ราคาซากจากเดิม 100,000 บาท เป็น 75,000 บาท

ค่าเสื่อมราคาหลังปรับปรุงอายุใช้งาน	=	$(775,000-75,000) / 5$	บาท
ค่าเสื่อมราคาปีละ	=	$700,000 / 5$	บาท
	=	140,000	บาท

การคำนวณค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมหลังปรับปรุงอายุใช้งาน

ปีที่	การคำนวณ	ค่าเสื่อม ราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	ราคาตามบัญชี
ต้นปีที่ 2543				775,000
ปลายปี 2544	ใช้ไป 12 เดือน	140,000	140,000	635,000
ปลายปี 2545	ใช้ไป 12 เดือน	140,000	280,000	495,000
ปลายปี 2546	ใช้ไป 12 เดือน	140,000	420,000	355,000
ปลายปี 2547	ใช้ไป 12 เดือน	140,000	560,000	215,000
ปลายปี 2548	ใช้ไป 12 เดือน	<u>140,000</u>	700,000	75,000
		<u>700,000</u>		

สิ้นปีที่ 5 ราคาซากจะเท่ากับ 75,000 บาท ตามที่บริษัทต้องการพอดี

#### ตัวอย่าง 22

เครื่องจักรราคาทุน 360,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานเมื่อซื้อเครื่องจักร 5 ปี ไม่มีราคาซาก ณ วันสิ้นงวดบัญชี หลังจากที่ใช้ไปแล้ว 3 ปี ประมาณว่าเครื่องจักรจะสามารถใช้งานต่อไปได้อีก 6 ปี แสดงว่าเครื่องจักรมีอายุใช้งานทั้งสิ้น 9 ปี แทนที่จะเป็น 5 ปี ถ้าคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง

ค่าเสื่อมราคาต่อปี (ถ้าอายุใช้งาน 5 ปี)	=	$360,000 / 5$	บาท
	=	72,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาต่อปี (ถ้าอายุใช้งาน 9 ปี)	=	$360,000 / 9$	บาท
	=	40,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาที่บ้านทึกไว้เดิมสูงไปปีละ		32,000	บาท
เวลา 3 ปี รวมกำไรลดลงทั้งสิ้นเท่ากับ $3 \times 32,000$		96,000	บาท

#### 2) การทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้า 51 ได้กล่าวถึง การทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ดังนี้ “กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์

อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและอนาคต โดยการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป” หมายความว่า เมื่อกิจการทำการทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการจะต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาโดยที่กิจการคิดว่ามีความเหมาะสม ดังนั้นกิจการจะคำนวณการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีใหม่ และบันทึกค่าเสื่อมราคาใหม่นั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงการบันทึกค่าเสื่อมราคาในอดีต

## 7. การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดว่ากิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการกำหนดว่ารายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีการด้อยค่า ณ วันสิ้นงวดหรือไม่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้กำหนดวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนราคาตามบัญชีและการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ รวมถึงเวลาที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น เพื่อต้องการให้กิจการแสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ให้ถูกต้องเหมาะสม ซึ่งจะอธิบายเพิ่มเติมในเรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

## 8. การเลิกใช้และการจำหน่ายสินทรัพย์

เมื่อกิจการต้องการที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ หรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือคาดว่ากิจการจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตหลังจากที่จำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ย่อหน้า 54 และ 55 ได้กำหนดว่า “กิจการก็ต้องตัดบัญชีรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ออกจากงบดุล เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหลังจากที่จำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว “

“กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจำหน่าย

สินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันที” ดังนั้นสามารถสรุปแนวทางปฏิบัติทางบัญชีในเรื่อง การจำหน่ายสินทรัพย์ และการเลิกใช้สินทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีได้คือ

### 8.1. การจำหน่ายสินทรัพย์

สินทรัพย์เมื่อใช้ไปได้สักระยะหนึ่งอาจจะล้าสมัย กิจการอาจต้องจำหน่ายสินทรัพย์ให้ผู้ อื่นต่อไป การขายสินทรัพย์นั้นกิจการอาจขายในวันต้นงวดบัญชีหรืออาจขายในระหว่างงวดบัญชี ก็ได้โดยที่สินทรัพย์นั้นยังไม่หมดอายุใช้งาน

การขายสินทรัพย์ไม่ว่าจะวันใดก็ตามกิจการจะต้องคิดค่าเสื่อมราคาจากวันเริ่มใช้งาน จนถึงวันขายโดยบันทึกค่าเสื่อมราคาประจำปีตามปกติก่อน เมื่อกำหนดวันขายสินทรัพย์แน่นอนให้ บันทึกค่าเสื่อมราคาจากวันสิ้นงวดบัญชีถึงวันขาย สมมติวันสิ้นงวดบัญชี 31 ธันวาคม 2541 วันขาย สินทรัพย์คือ 1 สิงหาคม 2542 ต้องคิดค่าเสื่อมราคาวันที่ 1 มกราคม ถึง 1 สิงหาคม รวม 7 เดือน เสียก่อน

การขายสินทรัพย์กิจการอาจขายในวันต้นปีหรืออาจขายระหว่างปีก็ได้ โดยจะเกิดผล ต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชี เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิก ใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิด ตัวอย่าง 23 จะอธิบายเกี่ยวกับการจำหน่าย สินทรัพย์

#### ตัวอย่าง 23

บริษัท เทวัญ จำกัด ซื้อรถบรรทุกมาเมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2541 ราคาทุน 700,000 บาท ราคาเศษคาดว่าจะขายได้เมื่อหมดอายุใช้งาน 100,000 บาท อายุใช้งาน 5 ปี คิดค่าเสื่อมราคาแบบ เส้นตรงบริษัทใช้รถบรรทุกมาจนถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2543  
กรณีที่ 1 ขายรถบรรทุกคันนี้ไปในราคา 480,000 บาท เกิดรายการกำไรจากการขายสินทรัพย์  
กรณีที่ 2 ขายรถบรรทุกไปในราคา 350,000 บาท เกิดรายการขาดทุนจากการขายสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้สำนักงานปีละ	=	(700,000 - 100,000) / 5	บาท
	=	120,000	บาท
การคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม			
ค่าเสื่อมราคาสะสม ปี 2541	=	120,000 x 8/12	บาท
	=	80,000	บาท

ปี 2542 = 80,000 + 120,000	200,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาวันต้นงวด - วันขาย (1 ม.ค. ถึง 31 ต.ค. 2543) 10 เดือน	<u>100,000</u>	บาท
รวมเป็นค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งสิ้นจากวันเริ่มใช้งานถึงวันขาย	<u>300,000</u>	บาท

กรณีที่ 1 ขายรถบรรทุกคันนี้ไปในราคา 480,000 บาท

ราคาทุนรถบรรทุก	700,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>300,000</u>	บาท
ราคาตามบัญชี	400,000	บาท
ราคาที่ขายได้	<u>480,000</u>	บาท
กำไรจากการขายรถบรรทุก	<u>80,000</u>	บาท

รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - รถบรรทุก	10,000.-
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถบรรทุก	10,000.-

(บันทึกค่าเสื่อมราคารถบรรทุกจากวันต้นงวดถึงวันขาย 1 ม.ค. - 31 ต.ค. 2543 = 10 เดือน  $120,000 \times 10/12$ )

เดบิต	เงินฝากธนาคาร-กระแสรายวัน	480,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถบรรทุก	300,000.-
เครดิต	รายการกำไรจากการขายสินทรัพย์	80,000.-
	รถบรรทุก	700,000.-

(ขายรถบรรทุกไปในราคา 480,000 บาท ราคาตามบัญชี 400,000 บาท กำไรจากการขายสินทรัพย์ 80,000 บาท)

กรณีที่ 2 ขายรถบรรทุกไปในราคา 350,000 บาท

ราคาทุนรถบรรทุก	700,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>300,000</u>	บาท
ราคาตามบัญชี	400,000	บาท
ราคาที่ขายได้	<u>350,000</u>	บาท
ขาดทุนจากการขายรถบรรทุก	<u>(50,000)</u>	บาท

### รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา – รถบรรทุก	10,000.-
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถบรรทุก	10,000.-

(บันทึกค่าเสื่อมราคาบรรทุกจากวันต้นงวดถึงวันขาย 1 ม.ค. - 31 ต.ค. 2543 = 10 เดือน  $120,000 \times 10/12$ )

เดบิต	เงินฝากธนาคาร-กระแสรายวัน	350,000.-
	ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถบรรทุก	300,000.-
	รายการขาดทุนจากการขายสินทรัพย์	50,000.-
	เครดิต รถบรรทุก	700,000.-

(ขายรถบรรทุกไปในราคา 350,000 บาท ราคาตามบัญชี 400,000 บาท ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ 50,000 บาท)

### 8.2. การเลิกใช้สินทรัพย์

สินทรัพย์บางชนิดกิจการอาจจะใช้งานจนสิ้นอายุการใช้งานตามที่ประมาณไว้ ตั้งแต่ต้นแต่อาจมีสินทรัพย์บางชนิดที่ใช้งานไปได้สักระยะหนึ่งเกิดการเสียหายจนใช้ต่อไปไม่ได้หรือสินทรัพย์เก่าล้าสมัย ถ้าจะใช้ต่อไปไม่คุ้มค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายเพิ่มอันเนื่องจากการใช้สินทรัพย์นั้นกิจการจะต้องเลิกใช้งานไป จะขายก็ได้จึงต้องจำหน่ายออกจากบัญชีเช่นเดียวกัน การบันทึกรายการทางบัญชี แยกพิจารณาเป็น 3 ประเด็น ดังนี้

- 8.2.1 สินทรัพย์ใช้งานหมดอายุและใช้ต่อไปไม่ได้
- 8.2.2 สินทรัพย์หมดอายุใช้งานแล้วแต่ยังใช้ต่อไปได้อีก
- 8.2.3 สินทรัพย์ชำรุดเสียหายก่อนหมดอายุใช้งาน
- 8.2.4 สินทรัพย์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่าย

#### 8.2.1 สินทรัพย์ใช้งานหมดอายุและใช้ต่อไปไม่ได้

เมื่อสินทรัพย์หมดอายุใช้งานแล้วกิจการต้องจำหน่ายสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี โดยการปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมไปบัญชีสินทรัพย์ กรณีนี้จะไม่มีกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ออกจากบัญชี ดังตัวอย่าง 24

## ตัวอย่าง 24

บริษัท นวชนชาติ จำกัด ซื้อเครื่องพิมพ์ดีดเมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2538 ราคา 90,000 บาท อายุใช้งาน 5 ปี ค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง บริษัทใช้เครื่องพิมพ์ดีดจนครบ 5 ปี และได้บริจาคเครื่องพิมพ์ดีดนี้ให้โรงเรียนสอนพิมพ์ดีดในจังหวัดเลย เมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2543

ค่าเสื่อมราคา ต่อปี	=	$90,000 / 5$	บาท
	=	18,000	บาท

## การคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม

ค่าเสื่อมราคาปี 2538 (พ.ค - ธ.ค = 8 เดือน)	$18,000 \times 8/12$	12,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 2539 = 1 ปี		18,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 2540 = 1 ปี		18,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 2541 = 1 ปี		18,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 2542 = 1 ปี		18,000 บาท
ค่าเสื่อมราคาปี 2543 (ม.ค - เม.ย = 4 เดือน)	$18,000 \times 4/12$	<u>6,000</u> บาท
รวมค่าเสื่อมราคาสะสม		<u>90,000</u> บาท

## รายการบันทึกบัญชี

เดบิต ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน 6,000.-

เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน 6,000.-

(บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องพิมพ์ดีด 4 เดือน ตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. ถึงวันที่ 1 พ.ค. 2543)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน 90,000.-

เครดิต อุปกรณ์สำนักงาน 90,000.-

(โอนปิดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์สำนักงานไปบัญชีอุปกรณ์สำนักงานเพราะหมดอายุใช้งาน)

## 8.2.2 สินทรัพย์หมดอายุใช้งานแล้วแต่ยังใช้ต่อไปได้อีก

เมื่อสินทรัพย์หมดอายุการใช้งานแล้วแต่กิจการยังใช้สินทรัพย์ต่อไปอีก ในทางปฏิบัติให้คงเหลือราคาตามบัญชี ในงบดุลไว้ 1 บาท ดังตัวอย่าง 25



## ตัวอย่าง 25

จากตัวอย่างข้างที่กล่าวมา เมื่อบริษัทใช้เครื่องพิมพ์ดีดครบ 5 ปี แล้วแต่เครื่องพิมพ์ดีดยังใช้งานได้ดี จึงคิดจะใช้งานต่อไปอีก ในทางปฏิบัติจะเหลือราคาตามบัญชีไว้ในงบดุล 1 บาท ค่าเสื่อมราคาในปี 2543 ให้คิด 5,999 บาท แทนที่จะคิด 6,000 บาท

งบดุล

ประจำวันที่ 31 ธันวาคม 2543

## สินทรัพย์

อุปกรณ์สำนักงาน	90,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>89,999</u>

## 8.2.3 สินทรัพย์ชำรุดเสียหายก่อนหมดอายุใช้งาน

เมื่อสินทรัพย์เสียหายก่อนหมดอายุใช้งานค่าเสื่อมราคาสะสมที่บันทึกในบัญชีจะมีจำนวนน้อยกว่าราคาทุนของสินทรัพย์ทำให้เกิดการขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ออกจากบัญชี ดังตัวอย่าง 26 อธิบายถึงสินทรัพย์ที่ชำรุดเสียหายก่อนที่จะหมดอายุการใช้งาน

## ตัวอย่าง 26

จากตัวอย่างเดิมข้างต้น บริษัทมหาชน จำกัด ถ้าบริษัทใช้เครื่องพิมพ์ดีดมาจนถึงวันที่ 1 กรกฎาคม 2541 เครื่องพิมพ์ดีดใช้ไปอีกไม่ได้ จึงเลิกใช้และบริจาคเครื่องพิมพ์ดีดไปในวันที่ 2 กรกฎาคม 2541

การคำนวณค่าเสื่อมราคาสะสม

ค่าเสื่อมราคาปี 2538 = 8 เดือน	12,000 บาท
2539 และ 2540 = 2 ปี (18,000 x 2)	= 36,000 บาท
2541 = 6 เดือน (18,000 x 6/12)	= <u>9,000 บาท</u>
รวมเงิน	= <u>57,000 บาท</u>

## รายการบันทึกบัญชี

เดบิต ค่าเสื่อมราคา-อุปกรณ์สำนักงาน 9,000.-

เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน 9,000.-

(บันทึกค่าเสื่อมราคาเครื่องพิมพ์ดีด ตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. ถึงวันที่ 1 ก.ค. 2541 = 6 เดือน)

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์สำนักงาน	57,000.-
	ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	33,000.-
	เครดิต อุปกรณ์สำนักงาน	90,000.-

(บันทึกการจำหน่ายเครื่องพิมพ์ดีดออกจากบัญชีก่อนหมดอายุใช้งาน ขาดทุน 33,000)

#### 8.2.4 สินทรัพย์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่าย

สินทรัพย์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่าย ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ระบุว่า “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่ายต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าหากจำเป็น ณ ทุกสิ้นปีเป็นอย่างน้อย”<sup>36</sup> ดังนั้นแสดงว่าสินทรัพย์ที่กิจการเลิกใช้งาน และถือไว้เพื่อรอจำหน่ายนั้น กิจการจะต้องแสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันที่กิจการเลิกใช้สินทรัพย์นั้น และกิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป ในเรื่องแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

### 9. การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลก็เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่มีคุณภาพเชื่อถือได้ ทันทต่อเหตุการณ์ และมีความเกี่ยวข้องกับปัญหาการรายงานข้อมูลทางการเงินจึงควรที่จะเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นซึ่งจะเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด และเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร สมบูรณ์ และเพียงพอ ต่อการตัดสินใจ

รายงานทางการเงินจัดทำขึ้นเพื่อให้ข้อมูลที่จะใช้ในการตัดสินใจโดยทั่วไป และมักจะเป็นที่เข้าใจว่า รายงานทางการเงินทำขึ้น ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นข้อมูลที่ต้องการนอกเสียจากว่าผู้ใช้ตีความหมายของข้อมูลนั้นผิดพลาดไปเอง การรายงานทางการเงินควรที่จะทำการเปิดเผยข้อมูลเท่าที่จำเป็น เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดในงบการเงินนั้น ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูล ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและ

<sup>36</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

อุปกรณ์ ได้กำหนดว่ากิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์<sup>37</sup>

9.1 เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

ดังนั้นตัวอย่างเรื่องแนวทางที่ใช้ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ที่กิจการเลือกแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติจะอธิบายในตัวอย่างที่ 27 ส่วนในตัวอย่างที่ 28, 29 เป็นตัวอย่างที่กิจการใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

#### ตัวอย่าง 27

บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เจริญ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ได้มีการเปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่า แสดงราคาตามราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม (แสดงรายละเอียดที่หมายเหตุ 4.6 ค่าเสื่อมราคาและการตัดจำหน่าย) ซึ่งเป็นแนวทางที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้ถือปฏิบัติ

โดยจะพิจารณาการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันสิ้นงวด ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ได้กำหนดแนวทางให้ถือปฏิบัติ คือ บริษัทต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ด้วย ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด แต่บริษัทไม่ได้พิจารณาค่าเผื่อการด้อยค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และบริษัทไม่ได้วัดมูลค่าของสินทรัพย์โดยเลือกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ คือ เรื่อง การตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่

#### หมายเหตุ 4.6 - ค่าเสื่อมราคาและการตัดจำหน่าย

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แสดงตามราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ คำนวณจากราคาทุนของสินทรัพย์โดยใช้วิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

อาคาร	20	ปี
เครื่องตกแต่ง ติดตั้งและอุปกรณ์สำนักงาน	5	ปี
ยานพาหนะ	5	ปี

<sup>37</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 17-19.

### ตัวอย่าง 28

ตัวอย่างงบการเงิน(บางส่วน)ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด(มหาชน) และบริษัทย่อย ที่ได้เปิดเผยในเรื่อง การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ซึ่งธนาคารได้เลือกวิธีปฏิบัติตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้

#### ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

บริษัทจะต้องมีการเปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่า แสดงราคาตามราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม (แสดงรายละเอียดที่หมายเหตุ 2.7 ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา) ซึ่งเป็นแนวทางที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้ถือปฏิบัติ

โดยจะพิจารณาการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันสิ้นงวด ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ได้กำหนดแนวทางให้ถือปฏิบัติ คือ บริษัทต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วย ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด

หมายเหตุ 2.7 - ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา ระบุว่า

บริษัทย่อยแสดงราคาที่ดินในราคาทุนและแสดงราคาอาคารในราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม

อุปกรณ์แสดงในราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม

บริษัทได้พิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ เฉพาะอาคาร อย่างเดียว ณ วันสิ้นงวด อีกทั้งบริษัทได้วัดมูลค่า โดยเลือกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ด้วย คือ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว อาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งบริษัทได้กำหนดเกณฑ์ในการวัดมูลค่า ไว้ใน หมายเหตุ 2.7 ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา ระบุว่า

ธนาคารแสดงราคาที่ดินในราคาที่ตีเพิ่มขึ้น และแสดงราคาอาคารในราคาที่ตีเพิ่มขึ้นหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม สำหรับส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินและอาคารเพิ่มขึ้นแสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น

### ตัวอย่าง 29

ตัวอย่างงบการเงิน(บางส่วน)ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด(มหาชน) และบริษัทย่อย ที่ได้เปิดเผยในเรื่อง การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ซึ่งธนาคารได้เลือกวิธีปฏิบัติตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้

### ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

บริษัทจะต้องมีการเปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่า แสดงราคาตามราคาทุนหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม (แสดงรายละเอียดที่หมายเหตุ 3.6 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ซึ่งเป็นแนวทางที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้ถือปฏิบัติ โดยจะพิจารณาการวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าว ณ วันสิ้นงวด ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 ได้กำหนดแนวทางให้ถือปฏิบัติ คือ บริษัทต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วย ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด

หมายเหตุ 3.6 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ระบุว่า

ธนาคารแสดงที่ดิน อาคารในราคาประเมินขึ้น

บริษัทย่อยแสดงราคาที่ดินและอาคารในราคาทุน

อุปกรณ์และสิทธิการเช่าแสดงในราคาทุน

อีกทั้งบริษัทได้วัดมูลค่า โดยเลือกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ด้วย คือ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว อาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งบริษัทได้กำหนดเกณฑ์ในการวัดมูลค่า ไว้ใน หมายเหตุ 3.6 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ระบุว่า

ธนาคารแสดงที่ดินและอาคารในราคาตีประเมินขึ้น โดยผู้ชำนาญการประเมินราคาตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ในปี 2536 และได้บันทึกไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน และบัญชีส่วนที่เกินจากการตีราคา ซึ่งแสดงเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น ค่าเสื่อมราคาอาคารส่วนที่ตีราคาตีใหม่ บันทึกหักออกจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ดิน และอาคารที่แสดงตามราคาประเมินดังกล่าวข้างต้น ควรมีการประเมินราคาใหม่ในช่วงเวลาประมาณ 3-5 ปี อย่างไรก็ตามฝ่ายจัดการเชื่อว่าหากที่ดินและอาคารดังกล่าวมีการประเมินขึ้นใหม่ในเดือนธันวาคม 2542 จะไม่ผลกระทบต่อที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของธนาคาร แสดงว่าธนาคารได้มีการประเมินราคา ที่ดินอาคารเพิ่มตั้งแต่ปี 2536 และไม่ได้ทำการตีราคา ที่ดิน อาคารใหม่เลย จนในเดือน ธันวาคม 2542

#### 9.2 ค่าเสื่อมราคา

9.2.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

9.2.2 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา

9.2.3 ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อ

การด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด

ค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากการเปิดเผยจะเป็นการนำงบการเงิน(บางส่วน)ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย มาเป็นตัวอย่างประกอบ

### ตัวอย่าง 30

บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

#### วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

คำนวณราคาทุนของสินทรัพย์โดยใช้วิธีเส้นตรง และไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับที่ดิน งานระหว่างก่อสร้าง และอุปกรณ์ระหว่างติดตั้ง

#### อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา

ใช้อายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์ คือ

อาคาร	20	ปี
เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์สำนักงาน	5	ปี
ยานพาหนะ	5	ปี

ซึ่งสามารถคิดเป็นอัตราค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{อาคาร} &= 100 / 20 \\ &= 5\% \text{ ของมูลค่าของสินทรัพย์ที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา (ราคาทุน)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์สำนักงาน} &= 100 / 5 \\ &= 20\% \text{ ของมูลค่าของสินทรัพย์ที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา (ราคาทุน)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ยานพาหนะ} &= 100 / 5 \\ &= 20\% \text{ ของมูลค่าของสินทรัพย์ที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา (ราคาทุน)} \end{aligned}$$

การคิดค่าเสื่อมราคาในแต่ละปี จะใช้อัตราค่าเสื่อมราคาไปคูณกับราคาทุนที่หักด้วยราคาซาก

รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างต้นงวด ถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงค่าเสื่อมราคา

การเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปรากฏดังตารางที่ 2 (เป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุ 10 – ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)

ตาราง 2 แสดงการเปิดเผยรายการกระทบยอดของราคาตามบัญชี ที่แสดงค่าเสื่อมราคา ของบริษัท  
หลักทรัพย์ เจริญ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบการเงินรวม

รายการ	อาคารและส่วนปรับปรุง			เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์สำนักงาน		
	ที่ดิน บาท	อาคาร บาท	อุปกรณ์ บาท	ยานพาหนะ บาท	ระหว่างติดตั้ง บาท	รวม บาท
<b>ค่าเสื่อมราคาสะสม</b>						
31 ธันวาคม 2541	-	8,656,043	216,501,957	14,939,183	78,607,825	318,705,008
จำหน่าย	-	-	8,211,409	884,170	335,112	9,430,691
ค่าเสื่อมราคาสำหรับ ปี (บนราคาทุน)	-	2,412,775	33,143,672	8,205,200	8,417,837	52,179,484
31 ธันวาคม 2542	-	<u>11,068,818</u>	<u>241,434,220</u>	<u>22,260,213</u>	<u>86,690,550</u>	<u>361,453,801</u>
ค่าเสื่อมราคาที่อยู่ใน งบกำไรขาดทุน สำหรับปี 2541	-	<u>2,498,748</u>	<u>43,496,419</u>	<u>7,833,621</u>	<u>19,885,333</u>	<u>73,714,121</u>
2542		<u>2,412,775</u>	<u>33,143,672</u>	<u>8,205,200</u>	<u>8,417,972</u>	<u>52,179,619</u>

ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

ไม่มีการค่าเสื่อมราคา (ดูหมายเหตุ 4.6 ค่าเสื่อมราคาและการตัดจำหน่าย)

ค่าเสื่อมราคาของอาคาร

คิดร้อยละ 5 ต่อปี ส่วนอาคารที่ซื้อเข้ามาใหม่ระหว่างให้คิดอายุการใช้งาน เริ่มนับตั้งแต่วันที่ซื้อ

ค่าเสื่อมราคาของเครื่องตกแต่ง ติดตั้งและอุปกรณ์สำนักงาน

คิดร้อยละ 20 ต่อปี ส่วนอาคารที่ซื้อเข้ามาใหม่ระหว่างให้คิดอายุการใช้งาน เริ่มนับตั้งแต่วันที่ซื้อ

ค่าเสื่อมราคาของยานพาหนะ

คิดร้อยละ 20 ต่อปี ส่วนอาคารที่ซื้อเข้ามาใหม่ระหว่างให้คิดอายุการใช้งาน เริ่มนับตั้งแต่วันที่ซื้อ





ตาราง 3 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
(เดิมชื่อ “บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง จำกัด (มหาชน)”)

งบกระแสเงินสด (บางส่วน)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	2542 บาท	2541 บาท	2542 บาท	2541 บาท
ขาดทุน(กำไร) จากการ จำหน่ายที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	(7,553)	37,042,568	19,842	36,933,876
เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	(69,156,399)	(21,682,891)	(65,355,343)	(18,088,215)
เงินสดรับจากการจำหน่ายสิน ทรัพย์	1,416,306	7,002,602	1,416,306	6,770,402

**เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์**

ได้ระบุในระหว่างปี 2542 บริษัท ได้มีการจ่ายเงินสด เพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์  
ไปเป็นจำนวน 69,156,399 บาท

**เงินสดรับจากการจำหน่ายสินทรัพย์**

ตามมาตรฐานการบัญชีระบุว่า กิจการจะจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับ  
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหลังจากที่จำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว ในระหว่างปี 2542 ได้รับเงิน  
สด 1,416,306 บาท

**(ขาดทุน) กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์**

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องรับรู้ผลต่าง  
ระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์  
เป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันที

จากงบการเงินของบริษัท ได้ระบุผลต่างระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็น (ขาดทุน) กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ คือในปี 2542 ได้กำไรจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 7,553 บาท การเปิดเผยรายละเอียดดังกล่าว ทำการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปรากฏดังตารางที่ 4

ตาราง 4 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 24 - ค่าใช้จ่ายอื่นของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	2542 บาท	2541 บาท	2542 บาท	2541 บาท
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	20,441,346	15,316,624	17,449,010	14,759,408
ค่าใช้จ่ายในการติดต่อสื่อสาร	29,369,020	30,736,125	28,337,071	29,562,617
ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	13,943,110	9,917,238	13,395,993	9,444,107
ขาดทุน (กำไร) จากการจำหน่ายทรัพย์สิน	(7,553)	36,933,876	19,842	36,933,876
ค่าใช้จ่ายอื่น	45,773,576	60,078,239	38,225,740	49,592,933
รวม	109,519,499	152,982,102	97,427,656	140,292,941

### ตัวอย่าง 32

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

ขาดทุน (กำไร) จากการจำหน่ายสินทรัพย์

1) จำนวนสินทรัพย์ที่มีการซื้อเพิ่ม - จำหน่าย ระหว่างปี 2542 แสดงรายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่าง วันต้นงวดถึงวันสิ้นงวด การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน 3.8 - ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ

ที่ดิน

- จำนวนที่ดินที่มีการซื้อเพิ่ม ประมาณ 112.7 ล้านบาท
- จำนวนที่ดินที่มีการจำหน่าย ประมาณ 0.3 ล้านบาท

อาคาร

- จำนวนอาคารที่มีการซื้อเพิ่ม ประมาณ 281.9 ล้านบาท

- จำนวนอาคารที่มีการจำหน่าย ประมาณ 6.1 ล้านบาท  
อุปกรณ์
- จำนวนอุปกรณ์ที่มีการซื้อเพิ่ม ประมาณ 364.8 ล้านบาท
- จำนวนอุปกรณ์ที่มีการจำหน่าย ประมาณ 166.7 ล้านบาท

2) พิจารณางบกระแสเงินสด(บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด(มหาชน)และบริษัทย่อย ได้แสดงรายละเอียดของกระแสเงินสดที่เกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิจากเงินสดรับจากการขาย เงินสดรับจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ(ขาดทุน)กำไรจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปรากฏดังตารางที่ 5

ตาราง 5 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย  
ในเรื่อง (ขาดทุน)กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
งบกระแสเงินสด (บางส่วน)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	2542 บาท	2542 บาท	2542 บาท	2541 บาท
ขาดทุน(กำไร) จากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	53,565,135.63	54,105,572.99	(12,432,105.42)	
เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	868,455,740.25	866,031,617.27	-	
เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	(2,265,123,551.40)	(275,188,872,969.85)	-	
เงินสดจ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากเงินสดรับจากการขาย	-	-	(1,372,976,243.00)	

เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ได้ระบุในระหว่างปี 2542 ธนาคารได้มีการจ่ายเงินสด เพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์  
ไปเป็นจำนวน 2,265,123,551.40 บาท

เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิจากเงินสดรับจากการขาย  
ในปี 2542 ไม่มีเงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิจากเงินสดรับจาก  
การขาย

#### เงินสดรับจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตามมาตรฐานการบัญชีระบุว่า กิจการจะจำหน่ายสินทรัพย์ เมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับ  
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหลังจากที่จำหน่ายสินทรัพย์ไปแล้ว ในระหว่างปี 2542 ได้รับเงิน  
สดจากการจำหน่ายสินทรัพย์ 868,455,740.25 บาท

#### (ขาดทุน) กำไรจากการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องรับรู้ผลต่าง  
ระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์  
เป็นรายได้ หรือค่าใช้จ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันที

จากงบการเงินของธนาคารได้ระบุผลต่างระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคา  
ตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็น (ขาดทุน) กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์  
ในปี 2542 ธนาคารขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ 53,565,135.63 บาท

#### ตัวอย่าง 33

#### ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

#### ขาดทุน (กำไร) จากการจำหน่ายสินทรัพย์

1) จำนวนสินทรัพย์ที่มีการซื้อเพิ่ม - จำหน่าย ระหว่างปี 2542 แสดงรายการกระทบ  
ยอดของราคาตามบัญชีระหว่าง วันต้นงวดถึงวันสิ้นงวด (ดูหมายเหตุที่ 4.9 ในที่ดิน อาคารและ  
อุปกรณ์ ในส่วนของ การซื้อและการขาย ระหว่างปี) คือ

#### ที่ดิน

• จำนวนที่ดินที่มีการซื้อเพิ่ม	ประมาณ	282,415	พันบาท
• จำนวนที่ดินที่มีการจำหน่าย	ประมาณ	600	พันบาท

#### อาคาร

• จำนวนอาคารที่มีการซื้อเพิ่ม	ประมาณ	53,694	พันบาท
• จำนวนอาคารที่มีการจำหน่าย	ประมาณ	647	พันบาท

#### อุปกรณ์

• จำนวนอุปกรณ์ที่มีการซื้อเพิ่ม	ประมาณ	498,312	พันบาท
---------------------------------	--------	---------	--------

- จำนวนอุปกรณ์ที่มีการจำหน่ายประมาณ 190,922 พันบาท

2) พิจารณางบกระแสเงินสด(บางส่วน) ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ที่แสดงรายละเอียดของกระแสเงินสดที่เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากหักเงินสดรับจากการขาย และ (ขาดทุน)กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ปรากฏดังตารางที่ 6

เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากหักเงินสดรับจากการขาย

ได้ระบุในระหว่างปี 2542 ธนาคารได้มีการจ่ายเงินสดเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในส่วนนี้ไปเป็นเงิน 606,475,346 บาท

(ขาดทุน) กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันที

จากงบการเงินของธนาคารได้ระบุผลต่างระหว่างจำนวนสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็น(ขาดทุน)กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์พบว่าในปี 2542 ธนาคารขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ 80,991,815 บาท

ตาราง 6 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อยในเรื่อง (ขาดทุน)กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

งบกระแสเงินสด (บางส่วน)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ
	2542	2542	2541
	บาท	บาท	บาท
ขาดทุน(กำไร) จากการจำหน่ายทรัพย์สิน	80,991,815	80,991,815	(1,317,555)
เงินสดจ่ายในการซื้อที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์หลังจากหักเงินสดรับจากการขาย	606,475,346	(864,387,953)	(922,175,127)

9.3.3. จำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการควบกิจการ

9.3.4. การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่ และการรับรู้ หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

9.3.5. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

9.3.6. รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับบัญชีในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

9.3.7. ค่าเสื่อมราคา

9.3.8. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ

9.3.9. การเปลี่ยนแปลงอื่น

ตัวอย่างต่อไปนี้ อธิบายในเรื่องสินทรัพย์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่าย โดยนำตัวอย่างงบการเงิน(บางส่วน)ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย, ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย และของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย มาเป็นตัวอย่างประกอบ

#### ตัวอย่าง 34

**บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย**

การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อยปรากฏดังตารางที่ 7 (เป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุ 11 – ทรัพย์สินรอการขาย) ได้ระบุถึงการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยในชื่อบัญชี “สำรองเพื่อผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า”

ตาราง 7 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 11 – ทรัพย์สินรอการขาย ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง  
เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

หมายเหตุ 11 - ทรัพย์สินรอการขาย

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ(บาท)

	<u>2542</u>	<u>2541</u>
มูลค่าตามราคาทุน	54,053,340	40,732,090
<b>หัก : สำรองเพื่อผลขาดทุนจากการ</b>		
ลดลงของมูลค่า	<u>(26,866,457)</u>	<u>(22,591,924)</u>
ราคาทุนสุทธิ	<u>27,186,883</u>	<u>18,140,166</u>

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 ทรัพย์สินรอการขายเป็นที่ดินและอาคารที่ได้มาจากการช่วย  
ชำระหนี้ของบริษัทย่อยแห่งหนึ่งและจากลูกหนี้เงินกู้ยืมเพื่อซื้อหลักทรัพย์ของบริษัทฯ ซึ่งแสดง  
ด้วยมูลค่าสุทธิหลังหักสำรองเพื่อการลดมูลค่า

ตัวอย่าง 35

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

1) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ระบุว่า ที่ดิน  
อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานหรือถือไว้รอจำหน่ายต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์  
นั้นเลิกใช้งาน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง  
การด้อยค่าของสินทรัพย์ และรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากจำเป็น ณ ทุกสิ้นปีบัญชีเป็น  
อย่างน้อย ดังนั้นในตารางที่ 8 แสดงงบกระแสเงินสด(บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด  
(มหาชน) และบริษัทย่อย ในเรื่องทรัพย์สินรอการขาย ได้ระบุถึงการทดสอบการด้อยค่าของ  
สินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยในชื่อบัญชี “ ขาดทุนจากการลดลงค่าทรัพย์สินรอการขาย ”

2) ในระหว่างงวดมีทรัพย์สินรอการขายเพิ่มขึ้น 6,474,120,693.17 บาท รายละเอียดดู  
ได้จาก ตารางที่ 8

ตาราง 8 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
ในเรื่อง ทรัพย์สินรอการขาย

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
งบกระแสเงินสด (บางส่วน)  
สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	2542 บาท	2542 บาท	2541 บาท	2541 บาท
ขาดทุนจากการลดค่าทรัพย์สินรอการขาย	194,733,746.31	194,733,746.31	255,776,700.00	
ทรัพย์สินรอการขาย	(6,474,120,693.17)	(5,327,315,901.67)	(358,632,347.10)	

3) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวว่า กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้สินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันที จากหมายเหตุ 2.9 เรื่องทรัพย์สินรอการขาย ได้เปิดเผยถึงนโยบายบัญชีไว้ว่า ธนาคารจะรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นรายได้อื่นหรือค่าใช้จ่ายอื่น เมื่อมีการจำหน่าย

#### ตัวอย่าง 36

ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

1) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ระบุว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานหรือถือไว้รอจำหน่ายต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

การรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากจำเป็น ณ ทุกสิ้นปีบัญชีเป็นอย่างน้อย ซึ่งในหมายเหตุที่ 3.5 ได้มีการเปิดเผยนโยบายบัญชีไว้ดังนี้คือ



### หมายเหตุ 3.5 ทรัพย์สินที่รอการขาย

ทรัพย์สินที่รอการขายประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแสดงในราคาทุนที่ได้มาหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าในขณะที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ในกรณีที่มูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินรอการขายมีการด้อยค่าจะรับรู้เพื่อการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

กำไรหรือขาดทุนรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจำหน่าย

2) ในระหว่างงวดมีทรัพย์สินรอการขายเพิ่มขึ้น 5,460,590,488 บาท ดังตารางที่ 9

ตาราง 9 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ในเรื่อง ทรัพย์สินรอการขาย

ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบกระแสเงินสด (บางส่วน)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ
	2542	2542	2541
	บาท	บาท	บาท
ทรัพย์สินรอการขาย	(5,460,590,488)	(5,323,886,580)	(1,119,499,188)

3) ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวว่า กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสดที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่เป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้สินทรัพย์ ในงบกำไรขาดทุนทันที จากหมายเหตุ 3.5 เรื่องทรัพย์สินรอการขาย ระบุว่า กำไรหรือขาดทุนรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจำหน่าย

9.4. จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

9.5. นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคาร หรืออุปกรณ์

9.6. จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้น ในการสร้างอาคารและอุปกรณ์

9.7 จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นการนำงบการเงิน(บางส่วน)ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ,ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย ในส่วนที่มีการเปิดเผยรายละเอียดเรื่องสัญญาเช่าทางการเงิน

### ตัวอย่าง 37

**บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย**

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว บริษัทจะต้องมีการเปิดเผย จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่ง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว จะเกี่ยวข้องกับหมายเหตุที่ 16 ปรากฏดังตารางที่ 10 และ 33 ก ปรากฏดังตารางที่ 11)

ตาราง 10 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 16 - หนี้สินอื่น ระบุไว้ใน เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าทางการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

หมายเหตุ 16 – หนี้สินอื่น ระบุไว้ใน เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าทางการเงิน

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	<u>2542</u> บาท	<u>2541</u> บาท	<u>2542</u> บาท	<u>2541</u> บาท
เจ้าหนี้ตามสัญญาเช่าทางการเงิน	10,852,374	14,747,247	10,852,374	14,747,247

ตาราง 11 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 33 - ภาระผูกพัน ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

หมายเหตุ 33 – ภาระผูกพัน ข้อ ก ระบุว่า

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 บริษัทฯและบริษัทย่อยมีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว (คู่รายละเอียดได้ในเรื่องการซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าระยะยาว) สำหรับอาคาร อุปกรณ์สำนักงาน และยานพาหนะ ซึ่งจะต้องจ่ายค่าเช่าในอนาคตดังต่อไปนี้

(หน่วย : ล้านบาท)

ปี	บริษัทฯ	บริษัทย่อย	รวม
2543	30.0	5.4	35.4
2544	26.0	5.4	31.4
2545	23.0	5.4	28.4
2546	2.7	-	2.7
ตั้งแต่ 2547-2549	6.2	-	6.2

## ตัวอย่าง 38

## ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว ธนาคารจะต้องมีการเปิดเผยจำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่ง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว จะเกี่ยวข้องกับ หมายเหตุ 3.24 ซึ่งเปิดเผยดัง ตารางที่ 12 คือ

ตาราง 12 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 3.24 – สัญญาเช่าระยะยาว ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

## หมายเหตุ 3.24 - สัญญาเช่าระยะยาว

ธนาคารและบริษัทย่อยได้ทำสัญญาเช่าที่ดิน / อาคาร เพื่อใช้เป็นสำนักงานสาขาและทำสัญญาเช่ารถยนต์จำนวนหลายสัญญา โดยมีระยะเวลาเช่าตั้งแต่ 2 ปี ถึง 30 ปี ธนาคารและบริษัทย่อยมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายค่าเช่าในอนาคต ณ วันที่ 31 ธันวาคม สรุปได้ดังนี้

(หน่วย : ล้านบาท)

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของธนาคาร	
	2542	2541	2542	2541
สัญญาเช่าที่ดิน / อาคาร	557.7	621.5	557.7	321.5
สัญญาเช่ารถยนต์	486.7	546.7	473.4	534.8
รวม	1,044.4	1,168.2	1,031.1	1,156.3

## ตัวอย่าง 39

## ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว ธนาคารจะต้องมีการเปิดเผย จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่ง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่มีภาระผูกพันตามสัญญาเช่าระยะยาว จะเกี่ยวข้องกับ หมายเหตุ 4.20 ซึ่งเปิดเผย อยู่ในตารางที่ 13 ดังนี้คือ

ตาราง 13 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 4.20 สัญญาเช่าระยะยาว ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

หมายเหตุ 4.20 - สัญญาเช่าระยะยาว ณ วันที่ 31 ธันวาคม

หน่วย : พันบาท

งบการเงินรวม

งบการเงินเฉพาะธนาคาร

รายการ	ระยะเวลา	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะธนาคาร	
		2542	2541	2542	2541
ที่ดินและ/หรืออาคาร	1 ม.ค 43 – 31 ธ.ค 44	148,188	257,800	135,843	119,073
	1 ม.ค 45 – 31 ธ.ค 47	173,928	166,896	169,471	119,073
	1 ม.ค 48 – 31 ธ.ค 50	170,208	165,012	165,305	166,896
	1 ม.ค 51 – 31 ธ.ค 53	164,552	159,031	159,204	165,012
	1 ม.ค 54 – 31 ธ.ค 70	625,427	597,260	597,851	159,031
อุปกรณ์สำนักงาน	1 ม.ค 43 – 31 ธ.ค 44	97,206	403,388	95,753	597,260
	1 ม.ค 45 – 31 ธ.ค 47	1,005	-	460	-

9.8 กรณีหากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ให้กิจการเปิดเผยรายการต่อไปนี้

- 9.8.1. เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์
- 9.8.2. วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 9.8.3. การตีราคาใหม่ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่
- 9.8.4. ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแปลง

9.8.5. ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละประเภทซึ่งควรแสดงในงบการเงินหากกิจการเลือกแสดงสินทรัพย์ด้วยราคาทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ คือ กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

9.8.6. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของ ส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการแบ่งส่วนเกินทุนนั้นให้กับเจ้าของ

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นการนำงบการเงิน(บางส่วน)ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย ที่ได้มีการเปิดเผยรายละเอียดในเรื่องเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ดังนี้

#### ตัวอย่าง 40

##### ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

1) ธนาคารได้เปิดเผยการวัดมูลค่าของที่ดิน และอาคาร ว่าจะมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ซึ่งได้ระบุไว้ในหมายเหตุ 2.7 ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์และค่าเสื่อมราคา ดังนี้

ธนาคารแสดงราคาที่ดินในราคาที่ดีเพิ่มขึ้น และแสดงราคาอาคารในราคาที่ดีเพิ่มขึ้น หลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม สำหรับส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินและอาคารเพิ่มขึ้นแสดงอยู่ใน ส่วนของผู้ถือหุ้น และได้มีการเปิดเผยเพิ่มเติมในหมายเหตุที่ 3.8 เกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ไว้ว่า

ที่ดินส่วนที่ตีราคาเพิ่มตีราคาโดยใช้ราคาประเมินของทางราชการ และอาคารส่วนที่ตีราคาเพิ่ม ตีราคาโดยบริษัทผู้ชำนาญการประเมินราคา ทั้งนี้การตีราคาที่ดินและอาคารดังกล่าวได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยแล้ว ตามหนังสือลงวันที่ 16 มีนาคม 2536 และวันที่ 5 เมษายน 2537 ตามลำดับ

ที่ดินและอาคารส่วนที่ตีราคาเพิ่มสุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสมแสดงเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบการเงินข้อ 2.7 และ 3.16

2) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ระบุว่าเมื่อกิจการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มจะต้องบันทึกราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์”

รายละเอียดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นในส่วนที่เกี่ยวกับบัญชีส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สินซึ่งธนาคารได้บันทึกเอาไว้ในบัญชี “สำรองส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน” ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดว่า

ในกรณีที่ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจทยอยเปลี่ยนเป็นรายการที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ จำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยกมาจากราคาตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยกมาจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ และต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังงบกำไรขาดทุนด้วย ทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ในส่วนของผู้ถือหุ้นมีค่าลดลง ปรากฏดังตารางที่ 14

ส่วนรายละเอียดการตีราคาทรัพย์สินว่าตีราคาทรัพย์สินแต่ละอย่างเป็นจำนวนเท่าใดเปิดเผยในรายละเอียด หมายเหตุ 3.16 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน และในหมายเหตุ 3.8 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตาราง 14 แสดงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

งบการเงินรวม

งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ

รายการ	2542	2541	2542	2541
	บาท	บาท	บาท	บาท
สำรองส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน				
ยอดต้นปี	3,921,900,500.00	3,949,843,400.00	3,921,900,500.00	3,949,843,400.00
ลดระหว่างปี	(26,488,280.00)	(27,942,900.00)	26,488,280.00	(27,942,900.00)
ยอดปลายปี	<u>3,895,412,220.00</u>	<u>3,921,900,500.00</u>	<u>3,895,412,220.00</u>	<u>3,921,900,500.00</u>

หมายเหตุ 3.16 - ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินจำนวน 3,895.4 ล้านบาท และ 3,921.9 ล้านบาท ตามลำดับเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน จำนวน 3,110.3 ล้านบาท ซึ่งตีราคาโดยใช้ราคาประเมินของทางราชการและส่วนเกินทุนจากการตีราคา

อาคาร จำนวน 785.1 ล้านบาท และ 811.6 ล้านบาท (สุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสม จำนวน 152.0 ล้านบาท และ 125.5 ล้านบาท) ตามลำดับ ซึ่งตีราคาโดยบริษัทผู้ชำนาญการประเมินราคา ทั้งนี้การตีราคาที่ดินและอาคารดังกล่าวได้รับความเห็นชอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยแล้ว ตามหนังสือลงวันที่ 16 มีนาคม 2536 และวันที่ 5 เมษายน 2537 ตามลำดับ

ค่าเสื่อมราคาอาคารส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้น ได้แสดงหักจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ซึ่งแสดงเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้น

#### ตัวอย่าง 41

##### ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

1) ธนาคารได้เปิดเผยการวัดมูลค่าของที่ดิน และอาคาร ว่าจะมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ซึ่งได้ระบุไว้ในหมายเหตุ 3.6 ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ดังนี้

ธนาคารแสดงที่ดินและอาคารในราคาที่เหมาะสมขึ้น โดยผู้ชำนาญการประเมินราคาตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ในปี 2536 และได้บันทึกไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน และบัญชีส่วนที่เกินจากการตีราคาอาคาร ซึ่งแสดงเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น ค่าเสื่อมราคาอาคารส่วนที่ตีราคาเพิ่มใหม่ บันทึกหักออกจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ดินและอาคารที่แสดงตามราคาประเมินดังกล่าวข้างต้น ควรมีการประเมินราคาใหม่ในช่วงเวลาประมาณ 3-5 ปี อย่างไรก็ตาม ฝ่ายจัดการเชื่อว่าหากที่ดินและอาคารดังกล่าวมีการประเมินขึ้นใหม่ในเดือนธันวาคม 2542 จะไม่ผลกระทบต่อที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินของธนาคาร

2) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สิน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ระบุว่า เมื่อกิจการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม จะต้องบันทึกราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น จากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่โดยตรงไปยัง ส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ”

ธนาคารได้เปิดเผยการวัดมูลค่าของที่ดิน และอาคาร ว่าจะมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดว่า

ในกรณีที่ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจทยอยเปลี่ยนเป็นรายการที่เกิดขึ้น เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์จำนวนของส่วนเกินทุนที่ถือเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังคงค้างตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังคงค้างตามราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ และต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังงบกำไรขาดทุนด้วยทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคา

สินทรัพย์ ในส่วนของเจ้าของมีค่าลดลง ซึ่งได้ระบุไว้ในหมายเหตุ 4.1.2 รายการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเงินสด ดังนี้

ในปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541 ได้มีการบันทึกค่าเสื่อมราคาของอาคารในส่วนที่ตีราคาเพิ่ม จำนวน 45.8 ล้านบาท และ 42.9 ล้านบาทตามลำดับ โดยได้นำไปบันทึกหักจากสำรองส่วนเกินทุนจากการตีราคา

รายละเอียดการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น ในส่วนที่เกี่ยวกับ บัญชีส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สิน ซึ่งธนาคารได้บันทึกเอาไว้ในบัญชี “สำรองส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน” และ “สำรองส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร” เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปากฎตั้งตาราง 15

ในรายละเอียดการตีราคาทรัพย์สินว่าตีราคาทรัพย์สินแต่ละอย่าง เป็นจำนวนเท่าใด เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หมายเหตุ 4.9 – ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์



ตาราง 15 แสดงงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน) ของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย  
 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)  
 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ	
	2542 บาท	2541 บาท	2542 บาท	2541 บาท
สำรองส่วนเกินทุนจากการ ตีราคาที่ดิน				
ยอดต้นปี	2,397,957,250	2,397,957,250	2,397,957,250	2,397,957,250
ลดระหว่างปี	(7,062,000)	-	(7,062,000)	-
ยอดปลายปี	<u>2,390,895,250</u>	<u>2,397,957,250</u>	<u>2,390,895,250</u>	<u>2,397,957,250</u>
สำรองส่วนเกินทุนจากการ ตีราคาอาคาร				
ยอดต้นปี	1,153,916,151	1,196,821,155	1,153,916,151	1,196,821,155
ลดระหว่างปี – ค่า เสื่อมราคาอาคาร ส่วนที่ตี ราคาเพิ่มประจำปี	(45,795,333)	(42,905,004)	(45,795,333)	(42,905,004)
ยอดปลายปี	<u>1,108,120,818</u>	<u>1,153,916,151</u>	<u>1,108,120,818</u>	<u>1,153,916,151</u>

#### 10. วันถือปฏิบัติ<sup>38</sup>

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

<sup>38</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 19.

## แนวปฏิบัติทางบัญชีตาม

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ผู้ศึกษาได้ศึกษา มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ ที่ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 เรื่อง การตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน ที่มีการกำหนดวันที่ปฏิบัติให้ใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 การกำหนดวันที่ปฏิบัติดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขที่รัฐบาลไทยทำไว้กับธนาคารโลก เพื่อต้องการให้มาตรฐานการบัญชีของไทยอยู่ในระดับสากล ดังนั้นจากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 นี้ก็เพื่อเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติโดยให้นำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข<sup>39</sup> จากวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ทำให้สามารถพิจารณาแนวปฏิบัติทางบัญชีของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืมดังต่อไปนี้

1. ความหมายของต้นทุนการกู้ยืม
2. ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ
  - 2.1 การบันทึกรายการ
  - 2.2 การเปิดเผยข้อมูล
3. ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ
  - 3.1 การบันทึกรายการ
    - 3.1.1 ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
    - 3.1.2 กรณีต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
    - 3.1.3 การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
    - 3.1.4 การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
    - 3.1.5 การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

<sup>39</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (กรุงเทพ : พี.เอ.อี.พี.วิง.), หน้า 4.

### 3.2 การเปิดเผย

4. การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
5. วันถือปฏิบัติ

#### 1. ความหมายของต้นทุนการกู้ยืม

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 3 ได้กำหนดความหมายของคำว่าต้นทุนการกู้ยืมไว้ว่า

ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ

จากความหมายของต้นทุนการกู้ยืมข้างต้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดว่าต้นทุนการกู้ยืมนี้ จะหมายรวมถึง<sup>40</sup>

- ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว รวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ
- จำนวนเงินที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืม เช่น การออกตราสารหนี้ หุ้นกู้ ที่มีราคาไม่เท่ากับราคารวมค่าหน้าตัว
- จำนวนที่ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม เช่น การทยอยตัดจ่ายตามอายุของสัญญา
- ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าทางการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว (จะกล่าวถึงในเรื่องของ การได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ – การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน)
- ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จากเนื้อหาในเรื่องผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศ สามารถวิเคราะห์จากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ดังนี้คือ

โดยทั่วไปไปกิจการจะกู้เงินจากในประเทศและจ่ายดอกเบี้ยให้กับเงินกู้ ในอัตราดอกเบี้ยขณะนั้น แต่บางครั้งกิจการอาจเลือกที่จะกู้เงินจากต่างประเทศเพราะมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่า ทำให้กิจการต้องรับความเสี่ยงการอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้นกิจการอาจเลือกผลต่างที่เกิดจากการอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนดอกเบี้ย

<sup>40</sup> เรื่องเดียวกัน.

เพื่อปรับให้ต้นทุนดอกเบี้ยนั้น เปรียบเทียบกับต้นทุนดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเป็นเงินบาท<sup>41</sup> คือ หากกิจการกู้เงินเป็นเงินตราต่างประเทศกิจการสามารถนำต้นทุนดอกเบี้ยในแต่ละงวด ที่รวมผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน มารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนดอกเบี้ยถ้ากิจการต้องจ่ายดอกเบี้ยจากเงินกู้นั้นเป็นเงินบาท ดังตัวอย่าง 42 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

#### ตัวอย่าง 42

วันที่ 1 ธันวาคม 2541 บริษัทไทยค้า จำกัด กู้เงินจากธนาคารพาณิชย์ไทยเพื่อสร้างอาคารสำนักงานใหม่จำนวน \$100,000 ซึ่งจะครบกำหนดชำระใน 3 ปี และมีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5

อัตราแลกเปลี่ยน วันที่ 1 ธันวาคม 2541      36 บาท/\$1

วันที่ 31 ธันวาคม 2541      40 บาท/\$1

ถ้าบริษัทกู้ยืมเงินจำนวนดังกล่าวเป็นสกุลเงินบาทจะสามารถกู้ได้ในอัตราร้อยละ 12

วันที่ 31 ธันวาคม 2541 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินต้น

= \$100,000 x (40-36)      บาท

= 400,000      บาท

ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายเป็นเงินบาทตามสัญญาเงินกู้ที่เป็นดอลลาร์

= \$100,000 x 40 x  $\frac{1}{2}$  x 5%      บาท

= 16,667      บาท

ดอกเบี้ยที่สมมุติว่าต้องจ่ายหากกู้ยืมเป็นเงินบาท

= \$100,000 x 36 x  $\frac{1}{2}$  x 12%      บาท

= 36,000      บาท

ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนในส่วนของเงินต้นที่สามารถนำมารวมเป็นต้นทุนดอกเบี้ย

= 36,000 - 16,667      บาท

= 19,333      บาท

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2541 บริษัทสามารถรวมต้นทุนดอกเบี้ย จำนวน 16,667 และ 19,333 เท่ากับ 36,000 บาท เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกประการที่กำหนดไว้ ในแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ส่วนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนในส่วนของเงินต้นจำนวน

<sup>41</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 7.

400,000 – 19,333 = 380,667 บาท ต้องบันทึกในงบกำไรขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับ 30 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

### รายการบันทึกบัญชี

วันที่ 1 ธันวาคม 2541

เดบิต	เงินสด	3,600,000.-
	เครดิต เจ้าหนี้เงินกู้	3,600,000.-

(บันทึกการกู้ยืมเงินสกุลต่างประเทศ)

วันที่ 31 ธันวาคม 2541

เดบิต	อาคาร	16,667.-
	เครดิต ดอกเบี้ยจ่าย	16,667.-

(บันทึกดอกเบี้ยตามสัญญาเงินกู้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์)

เดบิต	อาคาร	19,333.-
	รายการขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	380,667.-
	เครดิต เจ้าหนี้เงินกู้	400,000.-

(บันทึกผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของดอกเบี้ยจ่ายเป็นราคาทุนของสินทรัพย์)

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดว่า ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้นั้นจะต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งจากคำนิยามของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้ความหมายว่า

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ หรือนำไปขาย

จากความหมายดังกล่าวมาตรฐานยังกำหนดตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข คือ โรงงาน โรงผลิตพลังงาน เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ และสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลาในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะขาย ส่วนตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ เงินลงทุนอื่น สินค้าที่ทำการผลิตเป็นประจำ สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากโดยมีขั้นตอนการผลิตซ้ำๆ ในช่วงระยะเวลาสั้น และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีที่ซื้อ จากตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และไม่เข้าเงื่อนไข สามารถสรุปได้ดังนี้

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ในการศึกษานี้จะหมายถึงแต่กรณีสินทรัพย์ที่ต้องใช้ระยะเวลา นานในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ หรือตามความ ต้องการไม่ได้มีไว้ขาย ส่วนระยะเวลานานจะนานแค่ไหนขึ้นกับว่าสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งาน ได้ตามต้องการ เมื่อสินทรัพย์พร้อมที่จะใช้งานได้ตามต้องการ ก็จะหักรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็น ราคาทุนของสินทรัพย์นั้น (จะอธิบายเพิ่มเติมในเรื่อง การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคา ทุนของสินทรัพย์)

## 2. ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

### 2.1 การบันทึกรายการ

การบันทึกรายการบัญชีตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ตามมาตรฐานการ บัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 6 และ 7 ได้กำหนดว่า

“ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น โดยไม่ต้อง คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม”

การที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดแนวทางที่ให้ถือปฏิบัติ หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุน อื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีนั้นโดยไม่ต้อง คำนึงว่าดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ใน สภาพพร้อมที่จะใช้งาน

### 2.2 การเปิดเผยข้อมูล<sup>42</sup>

กิจการต้องเปิดเผยนโยบายบัญชีที่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานการ บัญชีฉบับนี้ ย่อหน้า 8 และ 29 ซึ่งกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
- 2) จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
- 3) อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุน ของสินทรัพย์

จากวิธีการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของต้นทุนการกู้ยืมที่เป็นแนวทางที่ กำหนดให้ถือปฏิบัติ ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 ได้อธิบายตัวอย่างของวิธีดังกล่าวไว้ดังนี้คือ

<sup>42</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 5.

## ตัวอย่าง 43

ต้นทุนการกู้ยืม 5,000,000 บาท บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี

## รายการบันทึกบัญชี

เดบิต	ดอกเบี้ยจ่าย	5,000,000.-
	เครดิต เงินสด/ดอกเบี้ยค้างจ่าย	5,000,000.-

(บันทึกดอกเบี้ยจ่าย)

## การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อ 1 สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ

1.8 ต้นทุนการกู้ยืม

บริษัทบันทึกต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงวดบัญชีที่ต้นทุนการกู้ยืมนั้นเกิดขึ้น โดยมีได้คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

## 3. ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

## 3.1 การบันทึกรายการ

“ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุ”<sup>43</sup>

จากมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด สามารถอธิบายได้ดังนี้คือ การที่กิจการเลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ คือต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิตสินทรัพย์ จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้นั้น เมื่อกิจการได้พิจารณาแล้วว่าต้นทุนการกู้ยืมนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต และกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่วนถ้ากิจการไม่สามารถกำหนดได้ว่าต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในกิจการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต หรือไม่สามารประมาณต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้ถือว่าต้นทุนการกู้ยืมนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดรายการขึ้น การบันทึกรายการในเรื่องต้นทุนการกู้ยืม ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 ได้กำหนดไว้ 5 หัวข้อดังนี้คือ

<sup>43</sup> เรื่องเดียวกัน.

- 3.1.1 ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
- 3.1.2 กรณีต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- 3.1.3 การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
- 3.1.4 การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
- 3.1.5 การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

### 3.1.1 ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้นั้นจะต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง การผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข<sup>44</sup>

ต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง กิจการสามารถไม่จ่ายต้นทุนการกู้ยืมนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้น กิจการจะต้องสามารถระบุได้ว่าต้นทุนการกู้ยืมนั้นเกี่ยวข้องกับ การได้มา การก่อสร้าง การผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจึงนำต้นทุนการกู้ยืมมารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ ดังนั้นจากมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวสามารถแบ่งการคำนวณเงินที่กู้มา เพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข แบ่งได้ 2 กรณีคือ

- 1) เงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
- 2) เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป แต่นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

#### 1) เงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ย่อหน้า 14 ได้กำหนดเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขไว้ดังนี้คือ “สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้นี้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว”

ในกรณีที่กิจการอาจจะต้องไปกู้เงินมาล่วงหน้าเพื่อเตรียมไว้สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น กิจการอาจนำเงินกู้นี้ไปลงทุนชั่วคราว ซึ่งการกู้เงินมาล่วงหน้าจะทำให้เกิด

<sup>44</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.



ต้นทุนการกู้ยืม คือดอกเบี้ย ส่วนการลงทุนชั่วคราวนั้นอาจทำให้เกิดรายได้จากการลงทุน ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้นั้น จะต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงหักด้วยรายได้จากการลงทุนชั่วคราว จากตัวอย่างที่ 44 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 จะเป็นการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมจากเงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

#### ตัวอย่าง 44

บริษัททำสัญญายืมเงิน 20 ล้านบาทเพื่อก่อสร้างโรงงานแห่งใหม่ อัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี การก่อสร้างเริ่ม ณ วันที่ 1 มิ.ย 2542 บริษัทได้รับเงินกู้ 3 งวด ดังนี้

งวดที่	วันที่ได้รับเงินกู้	จำนวนเงินกู้(บาท)
1	1 มิ.ย 42	4,000,000.-
2	1 ก.ย 42	10,000,000.-
3	1 ธ.ค. 42	6,000,000.-
	รวม	<u>20,000,000.-</u>

บริษัทได้รับชำระค่าก่อสร้างโรงงานไปบางส่วนแล้วจำนวน 15 ล้านบาท และได้นำเงินกู้ส่วนที่เหลือไปลงทุนชั่วคราวได้รับผลตอบแทนทั้งสิ้น 300,000 บาท

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์คำนวณได้ดังนี้

งวดที่	วันที่กู้	เงินกู้ (บาท)		ดอกเบี้ยจ่าย (บาท)
1	1 มิ.ย 42	4,000,000.-	$4,000,000 \times 12\% \times 7/12$	280,000.-
2	1 ก.ย 42	10,000,000.-	$10,000,000 \times 12\% \times 4/12$	400,000.-
3	1 ธ.ค 42	<u>6,000,000.-</u>	$6,000,000 \times 12\% \times 1/12$	<u>60,000.-</u>
	รวม	<u>20,000,000.-</u>		740,000.-
หัก			ผลตอบแทนจากเงินลงทุนชั่วคราว	<u>300,000.-</u>
			ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ณ วันที่ 31 ธ.ค. 42	<u>440,000.-</u>

จากตัวอย่าง หากบริษัทกู้เงินมาโดยเฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ซึ่งระบุว่าจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้นี้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว และต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้ (จะกล่าวในเรื่องการเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์)

1. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น
2. ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

3. สิทธิประโยชน์อยู่ระหว่างดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

**2) เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป แต่นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข**

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 16 ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในเรื่อง เงินที่กู้ยืมมาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป แต่นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนี้

“ สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่ได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุน อัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุน คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน “

สำหรับตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเรื่องการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมจากเงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป แต่ได้นำเงินกู้นั้นมาจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข<sup>45</sup>

**ตัวอย่าง 45**

บริษัทกู้ยืมเงินจากแหล่งเงินทุน 3 แหล่งในปี 2542 ดังนี้

1. 1. เงินกู้ 10 ล้านบาท อายุ 5 ปี อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี กู้มาเมื่อวันที่ 1 ม.ค. 42
2. 2. เงินกู้ 20 ล้านบาท อายุ 20 ปี อัตราดอกเบี้ย 8% ต่อปี กู้มาเมื่อวันที่ 1 เม.ย 42
3. เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารถัวเฉลี่ย 3 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ยผันแปรและมีดอกเบี้ยของเงินเบิกเกินบัญชีทั้งสิ้น 450,000 บาท

<sup>45</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 14-17.

บริษัทมีราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนี้

ยอดต้นงวด – 1 ม.ค 41	0 บาท
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด	<u>6,000,000 บาท</u> (รวมต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุน ของสินทรัพย์จำนวน 7,000,000 บาท)
ยอดต้นงวด – 1 ม.ค 42	6,000,000 บาท
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด	<u>16,000,000 บาท</u>
ยอดปลายงวด – 31 ธ.ค 42	<u>22,000,000 บาท</u>

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนของปี 2542 คำนวณ ได้ดังนี้

	<u>เงินต้น (บาท)</u>	<u>ดอกเบี้ย (บาท)</u>
เงินกู้ อายุ 5 ปี	10,000,000	$10,000,000 \times 10\%$ = 1,200,000
เงินกู้ อายุ 20 ปี	20,000,000	$20,000,000 \times 8\% \times 9/12$ = 1,200,000
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	<u>3,000,000</u>	<u>450,000</u>
รวมทั้งสิ้น	<u>33,000,000</u>	<u>2,650,000</u>

$$\text{อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน} = (2,650,000 / 33,000,000) \times 100 = 8.03\%$$

ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{รายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้} &= (6,000,000 + 22,000,000) / 2 && \text{บาท} \\ &= 14,000,000 && \text{บาท} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณจากรายจ่าย โดยประมาณ} &= 14,000,000 \times 8.03\% && \text{บาท} \\ &= 1,124,200 && \text{บาท} \end{aligned}$$

ต้นทุนการกู้ยืมจำนวน 1,124,200 บาท นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ทั้งจำนวน เนื่องจากมีจำนวนน้อยกว่าต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 2,650,000 บาท

รายจ่ายของสินทรัพย์ที่นำมาคูณกับอัตราการตั้งเป็นทุนเป็นรายจ่ายโดยประมาณจากราคาตามบัญชีตัวเฉลี่ยของสินทรัพย์ เนื่องจากรายจ่ายของสินทรัพย์เกิดขึ้นตลอดเวลาด้วยจำนวนที่แตกต่างกัน และยากที่บริษัทจะหารายจ่ายตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างงวดได้ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดว่าราคาตามบัญชีตัวเฉลี่ยของสินทรัพย์เป็นรายจ่ายโดย

ประมาณที่เชื่อถือได้ ในกรณีที่บริษัทไม่ได้กู้เงินมาโดยเฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข การนำต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์จึงไม่ถูกต้อง

#### ตัวอย่าง 46

การคำนวณอัตรากำไรตั้งขึ้นเป็นทุน เมื่อบริษัทกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและกู้มาโดย วัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าเงินกู้อายุ 5 ปี กู้มาโดยเฉพาะเพื่อซื้อสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เงินกู้ดังกล่าวมีรายได้ดอกเบี้ยจากการลงทุนชั่วคราวสำหรับปี 2542 จำนวน 100,000 บาท อัตรากำไรตั้งขึ้นเป็นทุนคำนวณได้ดังนี้

	เงินต้น (บาท)	ดอกเบี้ย (บาท)
เงินกู้ อายุ 20 ปี	20,000,000	1,200,000
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	<u>3,000,000</u>	<u>450,000</u>
รวมทั้งสิ้น	<u>23,000,000</u>	<u>1,650,000</u>

$$\text{อัตรากำไรตั้งขึ้นเป็นทุน} = (1,650,000 / 23,000,000) \times 100 = 7.17\%$$

ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณได้ดังนี้

ดอกเบี้ยเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ	$(1,000,000 - 100,000) = 900,000$	บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	$= 286,800$	บาท
รวมทั้งสิ้น	$= 1,186,800$	บาท

ดอกเบี้ยเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คำนวณได้ดังนี้

รายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้	14,000,000	บาท
หัก เงินที่กู้มาโดยเฉพาะ (เงินกู้อายุ 5 ปี)	<u>10,000,000</u>	บาท
รายจ่ายที่จำเป็นต้องใช้เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	4,000,000	บาท
อัตรากำไรตั้งขึ้นเป็นทุน	$\times 7.17\%$	
ต้นทุนการกู้ยืมสำหรับรายจ่ายส่วนที่ต้องใช้เงินที่กู้มา เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	<u>286,800</u>	บาท

ต้นทุนการกู้ยืมจำนวน 1,186,800 บาท สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เนื่องจากมีจำนวนน้อยกว่าต้นทุนกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 2,650,000 บาท

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ได้ระบุต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้เท่ากับจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ส่วนต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้เงินกู้นั้น ซึ่งในกรณีนี้คือรายจ่ายที่เกินไปจากเงินกู้ที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการนั้น คุณด้วยอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุนของเงินกู้ที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

### 3.1.2 การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 20 ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในการเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ โดยให้เงื่อนไขดังนี้

ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น
- 2) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
- 3) สินทรัพย์อยู่ระหว่างดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์

จากเงื่อนไขที่มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดไว้ สามารถสรุปได้ว่า

รายจ่ายที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายเป็นเงินสดจากการโอนสินทรัพย์ หรือจากการก่อหนี้สินที่ระบุอัตราดอกเบี้ย ส่วนสินทรัพย์จะเป็นสินทรัพย์ที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ การเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งานตามต้องการนั้น ไม่ใช่รวมแต่เฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินงานด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะสร้าง เป็นต้น

ตัวอย่างของต้นทุนการกู้ยืมที่สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกิดจากการดำเนินการ หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เช่น เมื่อกิจการมีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาที่ดินเพื่อก่อสร้างอาคาร ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากที่ดินเฉพาะที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องนำไปรวมเป็นราคาทุนของอาคาร แต่ถ้าหากกิจการมีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาที่ดินเพื่อจัดสรรขายเป็นแปลงต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากที่ดิน เฉพาะที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องนำไปรวมเป็นราคาทุนของที่ดิน เนื่องจากที่ดินเป็น

ผลจากการดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะของกิจการ<sup>46</sup> จากตัวอย่างต่อไปนี้อธิบายถึงการเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ว่าจะเริ่มนับตั้งแต่วันที่เท่าไร

#### ตัวอย่าง 47

กิจการเริ่มก่อสร้างสินทรัพย์ในเดือน มกราคม และมีรายจ่ายในการก่อสร้างเดือนละ 1 ล้านบาท กิจการได้รับเงินกู้ยืมเฉพาะเพื่อนำมาใช้ในโครงการก่อสร้างนี้ เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมเท่ากับ 10.2 % กิจการสามารถนำอัตรานี้ไปใช้คำนวณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน เป็นต้นไป

#### ตัวอย่าง 48<sup>47</sup>

ระยะเวลาการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

วันที่ 1 ม.ค. 41 บริษัททำสัญญาซื้อที่ดินเพื่อสร้างโรงงาน โดยวางมัดจำ 500,000 บาท กำหนดจ่ายเงินวันที่ 1 มี.ค. 41

วันที่ 2 ม.ค. 41 บริษัทดำเนินการกู้เงินจำนวน 10 ล้านบาท มีค่าใช้จ่ายในการกู้ยืมจำนวน 300,000 บาท

วันที่ 1 มี.ค. 41 บริษัทเบิกเงินกู้จากธนาคารเพื่อนำเงินไปจ่ายค่าที่ดินและเริ่มจ่ายดอกเบี้ย

วันที่ 7 เม.ย. 41 บริษัททำการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเพื่อปรับพื้นที่

วันที่ 30 เม.ย. 41 บริษัททำการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเสร็จ แต่ยังไม่ได้ปรับพื้นที่

วันที่ 31 ธ.ค. 41 บริษัทยังไม่ได้ปรับพื้นที่โดยให้เหตุผลว่าเศรษฐกิจไม่อำนวย จึงได้หยุดพักโครงการไว้ก่อน โครงการดังกล่าวยังไม่ล้มเลิกและจำดำเนินการต่อทันทีที่ทำได้

หากบริษัทเลือกที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาของที่ดิน บริษัทสามารถทำได้โดยเริ่มจากวันที่ 7 เม.ย. 41 ถึงวันที่ 30 เม.ย. 41

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดว่าต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

1. รายจ่ายของสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น
2. ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

<sup>46</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.

<sup>47</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 11.

3. สิ้นทรัพย์อยู่ระหว่างดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

ส่วนการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์หยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง (อธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมในเรื่อง การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์)

ดังนั้น เหตุผลที่ต้นทุนการกู้ยืมรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตั้งแต่วันที่ 7 เม.ย 41 เนื่องจากวันที่ 1 มี.ค 41 บริษัทยังไม่มีผลการดำเนินการใด ๆ เพียงแต่เป็นการกู้ยืมเงินเท่านั้น บริษัทเริ่มพัฒนาที่ดินเมื่อวันที่ 7 เม.ย 41 โดยเริ่มทำการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้นจึงเริ่มบันทึกต้นทุนการกู้ยืมรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตั้งแต่วันที่ 7 เม.ย 41 ถึงวันที่ 30 เม.ย 41

### 3.1.3 การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 23 ได้กำหนดว่าการหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์จะปฏิบัติเมื่อ “การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์หยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง “

หากการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามต้องการหยุดชะงักเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นระหว่างนั้นไม่อนุญาตให้นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ถ้าการดำเนินงานที่สำคัญของธุรกิจยังคงดำเนินอยู่ เช่น งานทางด้านเทคนิคหรือด้านบริหาร กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

กรณีที่มีการหยุดชะงักนั้น เป็นการล่าช้าที่เป็นปกติ และมีลักษณะที่คาดหมายได้ เช่น การก่อสร้างที่ต้องหยุดลงในฤดูหนาว (ในบางประเทศ) กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้า นั้น เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้<sup>48</sup>

### 3.1.4 การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 25 ได้กำหนดว่า “การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง“

<sup>48</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 9.

จากการกำหนดวิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี พิจารณาได้ดังนี้คือ สินทรัพย์เมื่ออยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามต้องการ ถึงแม้กิจการได้ก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยแล้ว แต่งานด้านบริหารอาจยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีที่งานที่เหลือเป็นเพียงงานปรับปรุงเพียงเล็กน้อย ตามมาตรฐานการบัญชีถือว่า การดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ใช้ เป็นเพียงงานอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้แล้ว

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดในเรื่อง การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ดังนี้ “สำหรับสินทรัพย์สร้างเสร็จเป็นบางส่วน และสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง” ตัวอย่าง เช่น สร้างอาคารเพื่อเป็นสำนักงาน ถ้าสร้างอาคารนั้นเสร็จและใช้งานได้บางส่วน ส่วนที่สร้างเสร็จให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ตัวอย่างต่อไปจะเป็นเรื่องการสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ว่าจะหยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเมื่อใด

#### ตัวอย่าง 49

วันที่ 1 ม.ค 42 บริษัทอยู่ในระหว่างการก่อสร้างอาคารพาณิชย์

วันที่ 30 ก.ค 42 การก่อสร้างอาคารพาณิชย์แล้วเสร็จ ขณะที่บริษัทยังต้องปรับปรุงเล็กน้อย เพื่อให้เสร็จสมบูรณ์เต็มที่

บริษัทสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาของสินทรัพย์จนถึงวันที่ 30 กรกฎาคม 2542 ตามมาตรฐานระบุว่าการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง

### 3.2 การเปิดเผยข้อมูล

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 29 ได้กำหนดว่า

“กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) นโยบายบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
- 2) จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
- 3) อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนที่ใช้ในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์”



ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไป เป็นตัวอย่างในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในส่วนที่เกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

#### ตัวอย่าง 50

##### ข้อ 1 สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญ

##### 1.15 ต้นทุนการกู้ยืม

ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากเงินกู้ยืมที่นำไปใช้ในโครงการก่อสร้างอาคาร ได้นำไปรวมเป็นราคาทุนของอาคารจนกว่าอาคารนั้นจะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์ ดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวประกอบด้วยดอกเบี้ยจ่ายที่จ่ายจริงหักด้วยรายได้จากการนำเงินกู้ไปลงทุนชั่วคราว สำหรับเงินที่กู้มา โดยเฉพาะเพื่อสร้างอาคารและดอกเบี้ยที่คำนวณจากอัตราดอกเบี้ยตั้งขึ้นเป็นทุนคูณด้วยราคาตามบัญชีถัวเฉลี่ยของอาคารระหว่างก่อสร้างสำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป บริษัทมีนโยบายที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์สำหรับการก่อสร้างอาคารทุก โครงการ แต่จะบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดสำหรับการจัดหาสินทรัพย์ประเภทอื่น

##### ข้อ 20 ต้นทุนการกู้ยืม

ในระหว่างปี พ.ศ. 2542 บริษัทได้รวมต้นทุนการกู้ยืมเข้าเป็นราคาทุนของโครงการก่อสร้างอาคารจำนวน 1,186,000 บาท (700,000 บาท ในปี พ.ศ. 2541) ต้นทุนการกู้ยืมนี้ประกอบด้วยต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างอาคารจำนวน 900,000 บาท (300,000 บาท ในปี พ.ศ. 2541) และต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป แต่บริษัทได้นำมาใช้ในโครงการนี้จำนวน 286,800 บาท (400,000 บาท ในปี พ.ศ. 2541) โดยคำนวณจากอัตราดอกเบี้ยตั้งขึ้นเป็นทุนซึ่งอัตราดอกเบี้ยถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินกู้ทั้งสิ้นที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปในอัตราร้อยละ 7.17 ของรายจ่ายที่จ่ายจากเงินกู้อย่างกล่าวจำนวน 4,000,000 บาท

#### 4. การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง<sup>49</sup>

หากกิจการต้องการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีได้เปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่กิจการถือปฏิบัติ เพียงแต่เป็นการปฏิบัติให้สอดคล้องกับวิธีคำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นับตั้งแต่วันที่ที่มีผลบังคับใช้โดยไม่จำเป็นต้องปรับย้อนหลัง อย่างไรก็ตามหากกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่เคยปฏิบัติอยู่ไปใช้หลักการบัญชีใหม่ ให้กิจการปฏิบัติ

<sup>49</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 10.

ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่องกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

## 5. วันถือปฏิบัติ<sup>50</sup>

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป

### แนวปฏิบัติทางการบัญชีตาม

#### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กำหนดว่า กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ถือได้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 นี้เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยที่ผ่านมาไม่เคยพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน ดังนั้นจึงถือว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับนักบัญชี ในการกำหนดว่า รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีการด้อยค่า ณ วันสิ้นงวดหรือไม่นั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดถึงวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนราคาตามบัญชีและการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ รวมถึงเวลาที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น เพื่อต้องการให้กิจการแสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ ให้ถูกต้อง เหมาะสม ดังนั้นการศึกษาเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์จะศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งสามารถพิจารณาแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้คือ

1. ความหมายการด้อยค่าของสินทรัพย์
2. การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า
3. การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
  - 3.1 การกำหนดราคาขายสุทธิ
  - 3.2 การประเมินมูลค่าจากการใช้
4. การรับรู้และวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
5. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน.

6. การเปิดเผยข้อมูล
7. การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
8. วันถือปฏิบัติ

## 1. ความหมายการด้อยค่าของสินทรัพย์

จากการศึกษาตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ผู้ศึกษาได้สรุปความหมายการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้ดังนี้คือ

การด้อยค่าของสินทรัพย์ หมายถึง ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ กิจการจะต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

## 2. การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่า กิจการจะไม่แสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable amount) ของสินทรัพย์ ดังนั้นกิจการควรมีการทบทวนราคาตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อย่างสม่ำเสมอ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องประเมินดูว่าสินทรัพย์ มีการด้อยค่าหรือไม่ หากพบว่า มีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งจะต้องมีหลักฐานสนับสนุนต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย<sup>51</sup>

### 2.1 แหล่งข้อมูลภายนอก

1) ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวดโดยจำนวนที่ลดลงนั้นสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะลดลงตามเวลาที่ผ่านไป หรือจากการใช้งานตามปกติ หมายความว่า ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น

2) มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น

<sup>51</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 8.

3) อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีนัยสำคัญคือ อัตราดอกเบี้ยในตลาดเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดซึ่งทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

4) สินทรัพย์สุทธิที่แสดงในงบดุลของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ หมายถึงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ

## 2.2 แหล่งข้อมูลภายใน

1) มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้ำสมัยหรือชำรุดเสียหาย

2) มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้เป็นสิ่งสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับ โครงสร้างการดำเนินงานหรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด หมายถึง มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ที่มีผลทางลบในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ รวมถึงแผนที่จะเลิกใช้สินทรัพย์หรือปรับ โครงสร้างการดำเนินงาน

3) มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในแสดงว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้ หลักฐานจากรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า<sup>52</sup> คือ

- กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้ว่าเป็นสาระสำคัญ

- กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนลดลงจากงบประมาณที่ตั้งไว้ว่าเป็นสาระสำคัญ

- กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจาก สินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

<sup>52</sup>เรื่องเดียวกัน , หน้า 9.

• ผลการดำเนินงานในปัจจุบันรวมผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณที่ตั้งไว้ทำให้คาดได้ว่ากิจการจะเกิดผลขาดทุนหรือจะสูญเสียกระแสเงินสดเนื่องจากการใช้สินทรัพย์

### 3. การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable amount)

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดว่าสินทรัพย์จะถือว่าการด้อยค่าก็ต่อเมื่อจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงไว้ในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น โดยที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึงราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดนิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไว้เช่นนี้ก็เนื่องจากในทฤษฎีและในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ กิจการจะตัดสินใจอย่างสมเหตุสมผลที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ หากราคาขายสุทธิสูงกว่ามูลค่าจากการใช้ และยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไปหากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สูงกว่าราคาขายสุทธิ ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสามารถวัดได้อย่างสมเหตุสมผลที่สุดก็เมื่อมีการอ้างอิงกับราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า เนื่องจากกิจการจะยังคงใช้สินทรัพย์นั้นต่อไปหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้นขึ้นอยู่กับว่าทางเลือกใดก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ<sup>53</sup> การที่กิจการจะพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนั้น จะสามารถศึกษาจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งมีขั้นตอนในการปฏิบัติดังนี้

1) ทำการเปรียบเทียบ ราคาขายสุทธิ หรือ มูลค่าจากการใช้ แล้วแต่ว่าราคาใดจะสูงกว่า แต่ไม่จำเป็นต้องกำหนดราคาทั้งสอง หากรู้ว่าราคาใดราคาหนึ่งสูงกว่าราคาตามบัญชี ก็สามารถใช้อราคานั้นได้ เช่น

- ถ้ากำหนดราคาขายสุทธิไม่ได้ สามารถใช้มูลค่าจากการใช้ เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้

- ถ้ามูลค่าจากการใช้ ไม่น่าสูงกว่าราคาขายสุทธิ เนื่องจากจำนวนเงินสดที่ได้จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง มีจำนวนที่สามารถละลายได้ ให้ใช้ราคาขายสุทธิเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เช่น สินทรัพย์รอการขาย

<sup>53</sup> วรศักดิ์ ทุมมานนท์, “การด้อยค่าของสินทรัพย์”, วารสารนักบัญชี 2 (2543) : 37-38.

2) ควรกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ หากทำไม่ได้ เนื่องจากไม่สามารถประมาณกระแสเงินสดที่จะได้รับจากสินทรัพย์ รายการนั้นอย่างต่อเนื่องได้ ให้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด นอกจาก

- ราคาขายสุทธิ มีมูลค่ามากกว่า ราคาตามบัญชี
- มูลค่าจากการใช้คาดว่าจะมีจำนวนใกล้เคียงกับ ราคาขายสุทธิ และกิจการสามารถกำหนดราคาขายสุทธิได้

การที่จะสามารถประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้ กิจการจะต้องมีการกำหนดราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้เสียก่อน ดังนั้นจากการศึกษาในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ จะกล่าวถึงการกำหนดราคาขายสุทธิและการกำหนดมูลค่าจากการใช้ดังนี้

### 3.1 การกำหนดราคาขายสุทธิ

การนำแนวความคิดนี้มาพิจารณานั้น สินทรัพย์จะแสดงด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่ได้เป็นการบังคับขาย เนื่องจากการใช้ราคาขายเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าของสินทรัพย์ ทำให้กิจการรับรู้กำไรและขาดทุนจากการถือสินทรัพย์ทันที ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ราคาขายสุทธิถือว่าเป็นราคาที่สามารถหาหลักฐานมาประกอบได้ดีที่สุดคือ เป็นราคาที่เกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระที่จะระบุไว้ในข้อมูลพื้นฐานของสัญญาซื้อขาย และมีการปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น ดังนั้นจากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สามารถสรุปการหารราคาขายสุทธิได้ดังนี้

- 1) ราคาขายสุทธิ หมายถึง ราคาขายหรือราคาตลาดของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขาย
- 2) ราคาขาย จะรวมถึง
  - ราคาในสัญญาซื้อขายที่มีการตกลงซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง
  - ราคาตลาด คือ ราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อปัจจุบัน ให้ใช้ราคาซื้อขายล่าสุด เป็นเกณฑ์ ถ้าเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่มีการซื้อขายล่าสุด จนถึงวันที่กิจการทำการประมาณ ไม่มีเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ
  - ราคาซื้อขายของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งอาจพิจารณาจากการซื้อขายล่าสุดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน
  - จะต้องเป็นราคาไม่มีการบังคับขาย
  - ต้นทุนในการขาย ต้องเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรง เพื่อให้สินทรัพย์พร้อมขาย ตัวอย่างต้นทุนในการขาย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์ ค่าใช้จ่ายในการขนย้าย เป็นต้น

### 3.2 การประมาณมูลค่าจากการใช้

การนำมูลค่าจากการใช้ หรือมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด มาใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดค่าของสินทรัพย์ คือสินทรัพย์ทุกประเภทที่กิจการมีอยู่ถือว่าได้มาเพื่อจะใช้ศักยภาพในการให้บริการในอนาคตที่สินทรัพย์เหล่านั้นจัดหาให้ การเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตและมูลค่าปัจจุบันในระหว่างงวดจึงถือเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด จะมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่กิจการพอใจที่จะจ่ายเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน โดยยังรักษากำลังการผลิตที่กิจการสามารถใช้ในการผลิตไว้ได้ จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดการประมาณมูลค่าจากการใช้ไว้ที่ย่อหน้า 26 ดังนี้คือ

“กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้”<sup>54</sup>

ก) ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

ข) ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสด

ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สิ่งที่จะต้องคำนึงคือ เกณฑ์ที่จะใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต และอัตราคิดลด ซึ่งสามารถสรุปจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้ดังนี้

3.2.1 เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

3.2.2 ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

3.2.3 อัตราคิดลด

#### 3.2.1 เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 27 ได้กำหนดเกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ดังนี้

ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

1) ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมุติที่สมเหตุสมผลซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนข้อสมมุตินั้นต้องเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทาง

<sup>54</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 12.

เศรษฐกิจที่เป็นอยู่ตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ กิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนจากภายนอกมากกว่าหลักฐานจากภายใน

2) ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารในการคาดการณ์กระแสเงินสด การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลานานกว่านั้น คือ การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจะมีรายละเอียดที่ระบุไว้ไม่เกิน 5 ปี แต่ถ้าฝ่ายบริหารต้องการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าการคาดการณ์นั้นเชื่อถือได้ และแม่นยำโดยอาศัยประสบการณ์ในอดีต

3) ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงระยะเวลาของงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยอาศัยงบประมาณหรือประมาณการล่าสุดนั้นปรับด้วยอัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นได้ใช้อยู่ นอกจากนี้มีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

### 3.2.2 ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 32 ได้กำหนดส่วนประกอบในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ดังนี้

ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง

- 1) การคาดการณ์กระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง
- 2) การคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้งานได้ และการคาดการณ์กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์ โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ

3) กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้งาน จะต้องมีการกำหนดในลักษณะที่เหมือนกับการกำหนดราคาขายสุทธิ

### 3.2.3 อัตราคิดลด

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 48 ได้กำหนดอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณดังนี้

“อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของ



สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ และอัตราคิดลดต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไว้แล้ว”

การใช้อัตราคิดลดซึ่งจะต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลาและความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์นั้น และอัตราคิดลดต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไว้แล้ว แต่ต้องสะท้อนถึงความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงของประเทศ ความเสี่ยงของสกุลเงิน ความเสี่ยงของราคา และความเสี่ยงของกระแสเงินสด<sup>55</sup>

#### 4. การรับรู้และวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 57 จนถึงย่อหน้า 63 ได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าของรายการขาดทุนจากการด้อยค่าดังนี้

4.1. กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับเกินต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นส่วนที่ลดลงคือ รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

4.2. กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ตัวอย่างเช่น กิจการต้องนำรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติซึ่งได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังนี้

1) ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ราคาที่เพิ่มขึ้นจะต้อง เกรดไปยังบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งแสดงภายใต้ส่วนของเจ้าของ หากสินทรัพย์นั้นเคยถูกตีราคาลดลง และบันทึกราคาที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ถือเป็นรายได้ ไม่เกินมูลค่าที่เคยบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

2) ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ราคาที่ลดลงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย หากสินทรัพย์นั้นเคยตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงให้นำไปหักออกจากบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ได้ไม่เกินยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเกินทุนนั้น ส่วนที่เกินกว่าให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

<sup>55</sup> วรศักดิ์ ทูมมานนท์, “การด้อยค่าของสินทรัพย์”, วารสารนักบัญชี 2 (2543) : 35.

4.3. หลังจากที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยใช้ราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยราคาซาก การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องป็นส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

## 5. การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 95 จนถึงย่อหน้า 106 ได้กำหนดการกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าดังนี้

5.1. ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าวกิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

5.2. กิจการต้องประเมินว่ารายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือไม่ โดยพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

### 5.2.1 แหล่งข้อมูลภายนอก

1) ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญในระหว่างงวดโดยจำนวนที่ลดลงนั้นสูงกว่าจำนวนที่คาดว่าจะลดลงตามเวลาที่ผ่านไป หรือจากการใช้งานตามปกติหมายความว่า ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น

2) มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างเป็นสาระสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ กฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในตลาดของสินทรัพย์นั้น

3) อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนอื่นในตลาดจากการลงทุนของงวดนั้นเพิ่มขึ้นจนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีนัยสำคัญคือ อัตราดอกเบี้ยในตลาดเพิ่มขึ้น จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดซึ่งทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

4) สินทรัพย์สุทธิที่แสดงในงบดุลของกิจการสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ หมายถึงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิสูงกว่าราคาตลาดของกิจการ

### 5.2.2 แหล่งข้อมูลภายใน

1) มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย

2) มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ถือเป็นสาระสำคัญ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงแผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานหรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด หมายถึง มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ที่มีผลทางลบในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ รวมถึงแผนที่จะเลิกใช้สินทรัพย์หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงาน

3) มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายในแสดงว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงกว่าที่คาดไว้ หลักฐานจากรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า<sup>56</sup> คือ

- กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นทางการ

- กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริงหรือกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์มีจำนวนลดลงจากงบประมาณที่ตั้งไว้อย่างเป็นทางการ

- กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างเป็นทางการ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างเป็นทางการ

- ผลการดำเนินงานในปัจจุบันรวมผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณที่ตั้งไว้ทำให้คาดได้ว่ากิจการจะเกิดผลขาดทุนหรือจะสูญเสียกระแสเงินสดเนื่องจากการใช้สินทรัพย์

5.3. กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อน เมื่อประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ การเพิ่มขึ้นนี้คือการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่านั่นเอง หมายความว่า กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ ซึ่งการเพิ่มขึ้น ถือว่าเป็นการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า

<sup>56</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : พี.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 9.

5.4. ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อนๆ

5.5. กิจการต้องบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ให้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากนี้ว่าสินทรัพย์นั้นจะแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หากสินทรัพย์มีการตีราคาใหม่กิจการต้องกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีใหม่ให้เหมือนกับการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวสามารถสรุปได้ดังนี้

1) ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ราคาที่เพิ่มขึ้นจะต้อง เกร็ดคิดไปยังบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งแสดงภายใต้ส่วนของเจ้าของ หากสินทรัพย์นั้นเคยถูกตีราคาลดลง และบันทึกราคาที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มขึ้นให้ถือเป็นรายได้ ไม่เกินมูลค่าที่เคยบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

2) ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ราคาที่ลดลงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย หากสินทรัพย์นั้นเคยตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงให้นำไปหักออกจากบัญชี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ได้ไม่เกินยอดคงเหลือของบัญชีส่วนเกินทุนนั้น ส่วนที่เกินกว่าให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย

5.6. หลังจากทีกิจการได้กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในงวดต่อมาเพื่อปันส่วนราคาตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าซากอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่

ตัวอย่างที่ 51 และ 52 อธิบายถึงการคำนวณการด้อยค่าของสินทรัพย์ และคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ หลังจากที่ได้มีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์

## ตัวอย่าง 51

เครื่องจักรซื้อในต้นปี 25x2 ด้วยราคาทุน 12,000 บาท อายุการใช้งาน 6 ปี คาดว่าไม่มีราคาคงเหลือ คิดค่าเสื่อมตามวิธีเส้นตรง เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงในสถานะทางเศรษฐกิจ ณ สิ้นปี 25x3 กิจการจึงคาดว่ามูลค่าที่จะได้รับคืนของเครื่องจักร ดังกล่าวคงเหลือ 2,500 บาท และอายุการใช้งานเหลืออีก 4 ปี

ค่าเสื่อมราคาต่อปี	=	12,000 / 6	บาท
	=	2,000	บาท
		<u>สิ้นปี 25x2</u>	<u>สิ้นปี 25x3</u>
ราคาทุน		12,000	12,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม		<u>2,000</u>	<u>4,000</u>
ราคาตามบัญชี		<u>10,000</u>	<u>8,000</u>

ณ สิ้นปี 25x3 กิจการจึงคาดว่ามูลค่าที่จะได้รับคืนของเครื่องจักร ดังกล่าวคงเหลือ 2,500 บาท และอายุการใช้งานเหลืออีก 4 ปี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	2,000.-
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	2,000.-
	(บันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร)	
เดบิต	รายการขาดทุนจากการด้อยค่า	5,500.-
เครดิต	ค่าเผื่อการด้อยค่า - เครื่องจักร	5,500.-
	(บันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักร)	

การคำนวณ ราคาตามบัญชีของเครื่องจักร ณ สิ้นปี 25x4 และ 25x5

ค่าเสื่อมราคาต่อปี	=	2,500 / 4	บาท
	=	625	บาท
		<u>สิ้นปี 25x4</u>	<u>สิ้นปี 25x5</u>
ราคาทุนใหม่		2,500	2,500
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม		<u>625</u>	<u>1,250</u>
ราคาตามบัญชี		<u>1,875</u>	<u>1,250</u>

ตัวอย่าง 52<sup>57</sup>

กรณีปี 2540 บริษัทตีราคาที่ดิน 2 แปลงตามราคาตลาดที่สูงขึ้น ดังนี้

	ราคาทุน	ราคาตลาด
แปลงที่ 1	10	15
แปลงที่ 2	15	18
	<u>25</u>	<u>33</u>
ในปี 2542 ราคาตลาดของที่ดินเป็น		
แปลงที่ 1	10	12
แปลงที่ 2	15	20
	<u>25</u>	<u>32</u>

ที่ดินแปลงที่ 1 จะต้องปรับมูลค่าการด้อยค่าลงมาให้เท่ากับมูลค่า 12 หรือไม่ โดยไปลดกับส่วนเกินมูลค่าจากการตีราคาที่ดิน(ปี 40)

การคำนวณหาส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์มีดังนี้

แปลงที่	ปี 2540		ปี 2542		ส่วนเกินทุน	
	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด	ราคาตามบัญชี	ราคาตลาด	2540	2542
1	10	15	10	12	5	2
2	15	18	15	20	3	5
	<u>25</u>	<u>33</u>	<u>25</u>	<u>32</u>	<u>8</u>	<u>4</u>

ในกรณีนี้จะไม่เกิดรายการขาดทุนจากการด้อยค่า เนื่องจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้เดิมสามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงราคาตลาดได้

## 6. การเปิดเผยข้อมูล

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ย่อหน้า 113 จนถึงย่อหน้า 119 ได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลในเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ดังนี้

<sup>57</sup> เอกสารประกอบการประชุมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, “การด้อยค่าของสินทรัพย์”, วารสารนักบัญชี 2 (2543) : 162-163.

6.1. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังนี้

- 1) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่
- 2) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดและรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนซึ่งมีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีรวมอยู่
- 3) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด
- 4) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับบัญชีและรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด

6.2. หากกิจการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละชนิดในระหว่างงวด ซึ่งรายการดังกล่าวมีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวมของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 1) เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 2) จำนวนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชี
- 3) ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยงานที่เสนอรายงานซึ่งสินทรัพย์นั้นรวมอยู่
- 4) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ว่าเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้
- 5) เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิ เช่น ราคาขายสุทธิกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง
- 6) อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีตหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้

6.3. กิจการต้องเปิดเผยลักษณะโดยสังเขปของข้อมูลเกี่ยวกับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีในระหว่างงวดซึ่งมีนัยสำคัญต่องบการเงิน โดยรวมของกิจการดังต่อไปนี้

- 1) ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดรายการขาดทุนจากการด้อยค่าหรือที่กลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในข้อ 6.2

2) เหตุการณ์และสถานการณ์สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในข้อ 6.2

ตัวอย่างต่อไปนี้ ได้นำงบการเงิน(บางส่วน)ของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เจริญ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย, ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย และธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย มาเป็นตัวอย่างประกอบการเปิดเผยในเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

### ตัวอย่าง 53

บริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เจริญ จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย

รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ระบุว่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานหรือถือไว้รอจำหน่ายต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากจำเป็น ณ ทุกสิ้นปีบัญชีเป็นอย่างน้อย ดังนั้นการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ปรากฏดังตารางที่ 16 (เป็นส่วนหนึ่งของหมายเหตุ 11 - ทรัพย์สินรอการขาย) ได้ระบุถึงการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยในชื่อบัญชี “สำรองเพื่อผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า”

ตาราง 16 แสดงการเปิดเผยหมายเหตุ 11 - ทรัพย์สินรอการขายของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เจริญ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

หมายเหตุ 11 - ทรัพย์สินรอการขาย

	งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ(บาท)	
	2542	2541
มูลค่าตามราคาทุน	54,053,340	40,732,090
หัก : สำรองเพื่อผลขาดทุนจากการ		
ลดลงของมูลค่า	(26,866,457)	(22,591,924)
ราคาทุนสุทธิ	<u>27,186,883</u>	<u>18,140,166</u>



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 ทรัพย์สินรอกการขายเป็นที่ดินและอาคารที่ได้มาจากการช่วยชำระหนี้ของบริษัทย่อยแห่งหนึ่งและจากลูกหนี้เงินกู้ยืมเพื่อซื้อหลักทรัพย์ของบริษัท ซึ่งแสดงด้วยมูลค่าสุทธิหลังหักสำรองเพื่อการลดมูลค่า

#### ตัวอย่าง 54

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

พิจารณางบกระแสเงินสด(บางส่วน) ซึ่งได้แสดงรายละเอียดของกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์คือ ขาดทุนจากการลดค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และขาดทุนจากการลดค่าทรัพย์สินรอกการขาย ปรากฏดังตารางที่ 17

ตาราง 17 แสดงงบกระแสเงินสด (บางส่วน) ของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)และบริษัทย่อย ในเรื่อง รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

งบกระแสเงินสด (บางส่วน)

สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ 2541

รายการ	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะของบริษัทฯ
	2542 บาท	2542 บาท	2541 บาท
ขาดทุนจากการลดค่าที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	7,164,354.84	-	-
ขาดทุนจากการลดค่าทรัพย์สินรอกการ ขาย	194,733,746.31	183,001,995.84	255,776,700.00

ขาดทุนจากการลดค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ณ วันสิ้นงวด ธนาคารได้ทำการทดสอบ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ว่ามีการด้อยค่า ซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

จากตารางที่ 17 งบประมาณเงินสดของธนาคาร จะเห็นว่า งบการเงินรวม สิ้นสุดปี 2542 ธนาคารได้รับรู้ รายการขาดทุนจากการลดค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จำนวน 7,164,354.84 บาท ซึ่งรายการขาดทุนดังกล่าว หากดูในหมายเหตุที่ 3.8 ข้อมูลเพิ่มเติม ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะพบว่าบริษัทได้ประเมินการด้อยค่าจากอาคารเพียงอย่างเดียว

#### ขาดทุนจากการลดค่าทรัพย์สินรอการขาย

จากตารางที่ 16 ณ วันสิ้นงวด ธนาคารได้ทำการทดสอบ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อรอจำหน่ายว่ามีการด้อยค่า ซึ่งปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า 194,733,746.31 บาท

#### ตัวอย่าง 55

##### ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย

##### รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ระบุว่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานหรือถือไว้รอจำหน่ายต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หากจำเป็น ณ ทุกสิ้นปีบัญชีเป็นอย่างน้อย ซึ่งในหมายเหตุที่ 3.5 ได้มีการเปิดเผยนโยบายบัญชีไว้ดังนี้คือ

##### หมายเหตุ 3.5 ทรัพย์สินที่รอการขาย

ทรัพย์สินที่รอการขายประกอบด้วยอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแสดงในราคาทุนที่ได้มาหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าในขณะที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ในกรณีที่มูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินรอการขายมีการด้อยค่าจะรับรู้เผื่อการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ถ้าไรหรือขาดทุนรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายเมื่อมีการจำหน่าย

## 7. การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง<sup>58</sup>

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปเพียงอย่างเดียว กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุน เว้นแต่สินทรัพย์แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ดีราคาใหม่ให้เหมือนกับการลดลงหรือการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นจากการดีราคาใหม่

## 8. วันถือปฏิบัติ<sup>59</sup>

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป คือกิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ

<sup>58</sup>สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพ : ที.เอ.ลิฟวิง.), หน้า 34.

<sup>59</sup>เรื่องเดียวกัน.