

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงวิธีการ แนวปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และศึกษาถึงปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของกิจการในเรื่องที่เกี่ยวกับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยการศึกษาค้นคว้าจากการศึกษาค้นคว้าจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และหนังสือต่างๆ เช่น วารสาร บทความ ทั้งในและต่างประเทศ ที่มีความเกี่ยวข้องกับการบัญชีเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และยังศึกษาตัวอย่างงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป ในเรื่องของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาพิจารณาประกอบเพื่อเป็นแนวทางการประยุกต์ใช้ โดยได้นำงบการเงินมาประกอบ 3 งบการเงินด้วยกัน คือ งบการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ เอกธำรง เคจีไอ จำกัด (มหาชน) , งบการเงินของธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) และงบการเงินของธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด(มหาชน)

สรุปผลการศึกษา

การศึกษารายละเอียดแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้ทำการศึกษาโดยแยกออกเป็น 2 ส่วนคือ

1. แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ในการศึกษาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้ศึกษามาตรฐานการบัญชี 3 ฉบับซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึงสินทรัพย์ที่มีตัวตน ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์

ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

การรับรู้ว่ารายการใดจะเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ ก็จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ทั้ง 2 ข้อคือ มีความเป็นไปได้ก่อนข้างเนที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และกิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

ส่วนการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการจะต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์ การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้ราคาทุน ซึ่งราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบไปด้วย ราคาซื้อ รวมค่าใช้จ่ายต่างๆที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานได้

การได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยได้มีการแบ่งการได้มาของสินทรัพย์ออกเป็น 8 ประเด็นคือ การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินสด การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินเชื่อ การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาผ่อนชำระ การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ การสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง การซื้อสินทรัพย์เป็นเงินตราต่างประเทศ (ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 เรื่องผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยน) การซื้อสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงิน (ใช้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว) และการได้รับสินทรัพย์จากผู้บริจาค

รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างการใช้สินทรัพย์ โดยที่ผู้ศึกษาได้จัดประเภทของรายจ่ายภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ ได้ 2 กรณีคือ รายจ่ายฝ่ายทุน และรายจ่ายฝ่ายรายได้ ซึ่งรายจ่ายฝ่ายทุน คือค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินทรัพย์มีอายุการใช้งานเพิ่มขึ้นหรือทำให้คุณภาพของสินทรัพย์ดีขึ้น ค่าใช้จ่ายประเภทนี้จะต้องนำไปเพิ่มบัญชีสินทรัพย์ในงบดุล ส่วนรายจ่ายฝ่ายได้คือ ค่าใช้จ่ายที่ให้ประโยชน์แก่กิจการภายในงวดปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้หักออกจากรายได้ในงวดที่เกิดค่าใจ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้กำหนดแนวทางในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก 2 แนวทาง ดังนี้ แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ คือ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ คือ รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว อาจแสดงด้วยราคาสินทรัพย์ที่ตีใหม่ และจะต้องมีการทบทวนอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

การด้อยค่าของสินทรัพย์กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการที่กำหนดว่ารายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะต้องมีการ

ประเมินการค้ำค่า ณ วันสิ้นงวด ซึ่งได้กำหนดวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนราคาตามบัญชีและประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ รวมถึงเวลาที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการค้ำค่าของสินทรัพย์นั้น

การเลิกใช้และการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการจะต้องมีการตัดบัญชีในรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากงบดุล เมื่อกิจการมีการจำหน่ายหรือได้เลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวร หรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหลังจากที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไปแล้ว

การเปิดเผยข้อมูลก็เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้ข้อมูลที่มีคุณภาพเชื่อถือได้ทันต่อเหตุการณ์ และมีความเกี่ยวข้องกับปัญหา การรายงานข้อมูลทางการเงินจึงควรที่จะเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น ซึ่งจะป้องกันไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด และเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร และเพียงพอต่อการตัดสินใจ

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไป ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติ โดยให้นำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้ำค่าของสินทรัพย์ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ กำหนดว่ากิจการจะต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการค้ำค่าของสินทรัพย์เมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการค้ำค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที หากราคาคตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาทุนและหักรายการขาดทุนจากการค้ำค่าจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์หากราคาสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่

ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ กำหนดว่ากิจการต้องประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลซึ่งมีหลักฐานสนับสนุนซึ่งเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ตลอดอายุการใช้งานที่เหลือของสินทรัพย์ และต้องใช้ข้อตรรกะคิดลดซึ่งเป็นอัตราก่อนหักภาษี อัตราคิดลดดังกล่าวต้องสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลาและความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์นั้น และอัตราคิดลดต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไว้แล้ว แต่ต้องสะท้อนถึงความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงของประเทศ ความเสี่ยงของสกุลเงิน ความเสี่ยงของราคา และความเสี่ยงของกระแสเงินสด

การกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า คือ หากประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแต่ต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อนๆ กิจการต้องบันทึกกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันทีหากราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาทุน และกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าเหมือนกับการตีราคาเพิ่มหากราคาสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดว่าในกรณีที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์แต่ละประเภท และกิจการต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากกิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ในการศึกษาเรื่อง แนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้ศึกษาถึงประเด็นปัญหาต่างๆ ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งสามารถแยกตามมาตรฐานการบัญชีที่ได้ศึกษามาดังนี้

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปัญหาในเรื่องดังกล่าวส่วนมากจะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ซึ่งปัญหาดังกล่าวได้แก่ การประเมินราคาของสินทรัพย์, การเลือกวิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์, วิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์, ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ณ วันที่ตีราคา, อายุการใช้งานที่ใช้การตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาของสินทรัพย์, ภาระทางภาษีอากร, ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ปัญหาที่นักบัญชีได้พบคือ การเลือกวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชี และการสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ปัญหาที่พบคือ ข้อบ่งชี้ของสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า, การประเมินราคาของสินทรัพย์, การกำหนดราคาขายสุทธิ, การประเมินมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์, การพิจารณาว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และข้อคิดเห็นที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เช่น เนื้อหาในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นเรื่องยากในการทำความเข้าใจ เพราะเป็นเรื่องใหม่สำหรับนักบัญชี ,กิจการบางแห่งอาจเกิดการโต้แย้งได้ว่าสินทรัพย์ของตนไม่เกิดการด้อยค่า เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะดังนี้

1. ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ควรกำหนดเงื่อนไขของการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกระหว่างแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติและแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติให้มีความชัดเจน เพื่อป้องกันการตกแต่งงบการเงิน

2. ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม มาตรฐานการบัญชีควรกำหนดให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น โดยระบุให้เป็นแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

2.1 ถ้าสินทรัพย์นั้นจะได้รับประโยชน์ในภายหน้าต้นทุนที่เกิดขึ้นจึงควรตั้งขึ้นเป็นทุนและควรมีการตัดจำหน่ายในภายหน้าเช่นกัน เพื่อเป็นไปตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้

2.2 การตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ จะทำให้การแสดงต้นทุนที่กิจการใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้น

3. ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ควรจะพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ เนื่องจากเป็นราคาที่เกิดจากการตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย จึงมีความน่าเชื่อถือมากกว่ามูลค่าที่ขัดกับหลักการดำรงอยู่ คือมูลค่าจากการใช้ เพราะเป็นมูลค่าที่ได้จากการประมาณและไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารอย่างแท้จริงก็ตาม