

## บทที่ 2

### การจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ในการประกอบธุรกิจโดยทั่วไป ผู้บริหารของกิจการย่อมต้องการข้อมูลทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงและบริหารงานของกิจการเพื่อให้สามารถแข่งขันกับคู่แข่งและอยู่รอดในตลาดการค้าได้ ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องก็ต้องการข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงธุรกิจ เช่น ผู้ลงทุนใช้ข้อมูลในการตัดสินใจลงทุน เจ้าหนี้ใช้ข้อมูลเพื่อตัดสินใจในการให้เงินกู้ยืมแก่กิจการ เป็นต้น ดังนั้นเมื่อครบรอบระยะเวลาหนึ่งกิจการจะจัดทำบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงานฐานะทางการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ โดยจะออกมาในรูปของงบการเงิน เช่น งบดุล งบกำไรขาดเงิน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสดหรืองบการเงินอื่น ๆ ตามความต้องการของผู้บริหารของกิจการ

#### ข้อกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

งบการเงินเป็นการเสนอข้อมูลทางการเงินที่มีแบบแผน เพื่อแสดงฐานะการเงินและรายการทางบัญชีของกิจการ งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปมีเป้าหมายในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ งบการเงินยังแสดงถึงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ซึ่งได้รับความไว้วางใจให้ดูแลทรัพยากรของกิจการ<sup>1</sup>

งบการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสมพร้อมกับเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเมื่อจำเป็น<sup>2</sup> ในกรณีที่มาตรฐานการบัญชีไม่ได้ระบุถึงข้อกำหนดที่เป็นการเฉพาะไว้ ฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายการบัญชีที่ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เชื่อถือได้ มีความเป็นกลาง ปราศจากความลำเอียง มีความระมัดระวัง มีความครบถ้วนในทุกกรณีที่มีนัยสำคัญ และสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมายของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี

<sup>1</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน, หน้า 5. เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

นอกจากนี้ แม่บทการบัญชีกำหนดให้บริษัทต้องจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยใช้ข้อสมมติเกณฑ์คงค้างและหลักการดำรงอยู่

ภายใต้เกณฑ์คงค้าง<sup>3</sup> รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นไม่ใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

## โครงสร้างงบการเงิน

ส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์ ต้องประกอบด้วย<sup>4</sup>

1. งบดุล
2. งบกำไรขาดทุน
3. งบใดงบหนึ่ง ดังต่อไปนี้
  - 3.1. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ
  - 3.2. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
4. งบกระแสเงินสด
5. นโยบายการบัญชี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบดุล<sup>5</sup> ประกอบด้วยสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น โดยจะแยกให้ทราบถึงรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการในอนาคตอันใกล้และในช่วงเวลาที่ยาวนานได้ชัดเจนยิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ต่อการลงทุนในปัจจุบันและอนาคต โดยพิจารณาจัดลำดับสินทรัพย์และหนี้สินตามสภาพคล่องของแต่ละรายการ

งบกำไรขาดทุน ประกอบด้วยรายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณา ความสามารถในการทำกำไร การคาดคะเน

<sup>3</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, แม่บทการบัญชี, หน้า 10.

<sup>4</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล(2543), หน้า 274.

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 275.

ความสามารถในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากทรัพย์สินที่มีอยู่ และการหาทรัพย์สินเพิ่มเติมโดยไม่ต้องพึ่งพาการกู้ยืมหรือการระดมทุน<sup>6</sup>

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นงบที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิหรือความมั่งคั่งของกิจการในระหว่างงวด<sup>7</sup>

งบกระแสเงินสด ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ โดยการเสนองบกระแสเงินสดที่จำแนกกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน จากกิจกรรมลงทุนและจากกิจกรรมจัดหาเงิน<sup>8</sup>

### องค์ประกอบงบการเงิน<sup>9</sup>

องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของผู้ถือหุ้น คำนิยามขององค์ประกอบต่าง ๆ กำหนดไว้ดังนี้

1. สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต
2. หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
3. ส่วนของผู้ถือหุ้น หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้นตามคำนิยามหรือไม่ กิจการควรให้ความสนใจกับเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจไม่ใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว ตัวอย่างเช่น ในกรณีสัญญาเช่าการเงิน เนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ คือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่า โดยที่อายุการเช่าครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น ในขณะเดียวกัน ผู้เช่ามีภาระผูกพันที่ต้องชำระ

<sup>6</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล (2543), หน้า 279.

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 282.

<sup>8</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 396.

<sup>9</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, แม่บทการบัญชี, หน้า 16-23.

เงินเป็นจำนวนใกล้เคียงกับราคายุติธรรมของสินทรัพย์บวกค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การทำสัญญาเช่าทางการเงินก่อให้เกิดรายการสินทรัพย์และหนี้สินตามค่านิยาม ผู้เช่าจึงต้องรับรู้ รายการดังกล่าวในงบดุล

องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย ค่านิยามขององค์ประกอบดังกล่าวกำหนดไว้ดังนี้

1. รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูป กระแสหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

รายได้ตามค่านิยามรวมถึง รายการกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติ ของกิจการ รายได้ดังกล่าว ได้แก่ รายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้ เงินปันผล รายได้ค่าเช่า ฯลฯ

รายการกำไร หมายถึง รายการที่เป็นไปตามค่านิยามของรายได้และอาจเกิดจากกิจกรรม ตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ รายการกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจึงมี ลักษณะไม่แตกต่างไปจากรายได้ รายการกำไรอาจเกิดจากการขายสินทรัพย์ระยะยาว ค่านิยามของ รายได้รวมถึงรายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น รายการกำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความ ต้องการของตลาดและรายการกำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ระยะยาวเพิ่ม

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรืออ้างรับ โดยส่วนใหญ่ สิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจะอยู่ในรูปเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด และ จำนวนรายได้คือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรืออ้างรับ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่ได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในทันที มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอาจ มีมูลค่าน้อยกว่าจำนวนเงินสดรับหรืออ้างรับที่ระบุไว้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจให้สินเชื่อแก่ผู้ซื้อโดย ไม่คิดดอกเบี้ย หรือยอมรับตัวเงินซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในตลาดจากผู้ซื้อเป็น สิ่งตอบแทนจากการขายสินค้า โดยนับแล้วส่วนหนึ่งของรายการดังกล่าวถือเป็นการให้สินเชื่อ ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนต้องกำหนดโดยนำจำนวนทั้งสิ้นที่จะได้รับในอนาคตมา คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น

2. ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีใน รูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของ ลดลง ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ใน งบกำไรขาดทุน โดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพัน โดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจาก

รายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สิน โดยไม่มีการรับรู้สินทรัพย์ เช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า

ค่าใช้จ่ายตามคำนิยามรวมถึง รายการขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามปกติของกิจการ และรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการและมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ การรับรู้คือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยตัวอักษรและจำนวนเงินพร้อมกับจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินดังกล่าว การที่กิจการไม่ได้รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนทั้งที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน<sup>10</sup>

การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน งบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ในสัดส่วนที่แตกต่างกันและในลักษณะที่ไม่เหมือนกัน เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ได้แก่

1. ราคาทุนเดิม ให้ความหมายถึงการบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยราคายุติธรรมของสิ่งทีนำไปแลกสินทรัพย์มา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

2. ราคาทุนปัจจุบัน ให้ความหมายถึงการแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียม

<sup>10</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, *แม่บทการบัญชี*, หน้า 27-28.

กัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3. มูลค่าที่จะได้รับ ให้ความหมายถึงการแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่ใช้การบังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

4. มูลค่าปัจจุบัน ให้ความหมายถึงการแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายในการชำระหนี้สินภายใต้การดำเนินงานตามปกติของกิจการ

เกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิม โดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สิ้นค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดอาจแสดงด้วยราคาตลาดและหนี้สินเงินบำนาญแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ราคาทุนเดิมเนื่องจากราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

#### หลักเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชีไทย

งบการเงินต้องจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทยซึ่งได้กำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS) เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ทำให้มีเนื้อหาใกล้เคียงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและเป็นการยกระดับมาตรฐานการบัญชีไทยให้ขึ้นสู่ระดับสากล โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้จัดทำและเผยแพร่มาตรฐานการบัญชีแล้วจำนวนทั้งสิ้น 50 ฉบับ ยกเลิกไปจำนวน 21 ฉบับ เหลือมาตรฐานการบัญชีที่มีผลบังคับใช้อยู่ 29 ฉบับ พร้อมทั้งแม่บทการบัญชีอีกหนึ่งฉบับ ในบทนี้จะได้กล่าวถึงเฉพาะมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีและแสดงรายการในงบการเงิน 17 ฉบับ เพื่อให้ข้อมูลเบื้องต้นในเรื่องหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ส่วนหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรจะได้กล่าวในบทถัดไป

### 1. การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7

ในการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป เนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น มักสอดคล้องกับรูปแบบทางกฎหมาย แต่การให้เช่าซื้อ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อ อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าซื้อจะมีเจตนาที่จะซื้อและผู้ให้เช่าซื้อจะมีเจตนาที่จะขายสินทรัพย์ที่เช่าซื้อนั้น และผู้เช่าซื้อได้ครอบครองและใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นตั้งแต่วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ ดังนั้น เพื่อให้ผู้ซึ่งบการเงินได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของการให้เช่าซื้อได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในทางบัญชีจึงต้องถือว่าผู้ให้เช่าซื้อขายสินทรัพย์นั้นแล้วตั้งแต่วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อถึงแม้กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อก็ตาม และกระบวนการก่อให้เกิดรายได้บรรลุผลสำเร็จแล้ว ดังนั้น กิจการควรรับรู้กำไรที่เกิดจากการขายทั้งจำนวนในวันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ แต่โดยที่การให้เช่าซื้อโดยทั่วไปจะมีระยะเวลาตามสัญญานานกว่ารอบระยะเวลาบัญชี กิจการอาจรับรู้กำไรที่กล่าวเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้

ดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ที่ผู้ให้เช่าซื้อได้รับเป็นการตอบแทนสำหรับการให้เช่าซื้อเสมือนหนึ่งว่าผู้ให้เช่าซื้อได้ให้ผู้เช่าซื้อกู้ยืมเงิน ไปเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น ดังนั้น ผู้ให้เช่าซื้อจึงควรรับรู้ดอกผลเช่าซื้อเป็นรายได้ในลักษณะเดียวกันกับดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงินที่ลูกหนี้ชำระคืนเป็นงวด ๆ ซึ่งคำนวณดอกเบี้ยจากเงินต้นที่ลดลงวันแต่ในกรณีที่ทำการให้เช่าซื้ออนาน ๆ ครั้ง และจำนวนเงินไม่มีนัยสำคัญจะไม่ใช้หลักการนี้ได้

ในกรณีที่มิได้รับชำระเงินค้างงวดตามกำหนดและไม่มีเหตุผลที่สนับสนุนได้ว่าจะเรียกเก็บเงินได้ ก็สมควรที่จะเลื่อนการรับรู้รายได้นั้นออกไป

### 2. การบัญชีเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11

ในสภาพความเป็นจริงทางธุรกิจ แม้ลูกหนี้โดยส่วนใหญ่จะชำระหนี้เมื่อถึงกำหนด หรือตามที่คาดหมายไว้ แต่ก็มักมีกรณีที่ลูกหนี้บางรายไม่ชำระหนี้ และในทางปฏิบัติจะไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าลูกหนี้รายใดจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะถึงกำหนดชำระหรือได้มีการทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว ทำให้มูลค่าของลูกหนี้ที่จะแสดงในงบการเงินมีจำนวนสูงกว่าความเป็นจริง ดังนั้นจึงต้องมีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ขึ้นจำนวนหนึ่ง กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีปรับมูลค่านำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้แสดงมูลค่าสุทธิที่ใกล้เคียงกับมูลค่าตามความเป็นจริง

การบันทึกลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ มีวิธีปฏิบัติโดยทั่วไป 2 วิธี คือ<sup>11</sup>

<sup>11</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 159.

1. ไม่บันทึกรายการจนกว่าในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีลูกหนี้สูญจริง จึงบันทึกเป็นผลเสียหายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยการเดบิตบัญชีหนี้สูญซึ่งเป็นค่าใช้จ่าย และเครดิตบัญชีลูกหนี้ วิธีนี้เรียกว่า วิธีตัดจำหน่ายโดยตรง
2. ประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้ โดยคำนวณจากยอดขายหรือจากยอดลูกหนี้แล้วบันทึกจำนวนที่ประมาณขึ้นนั้น โดยเดบิตบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นบัญชีค่าใช้จ่าย และเครดิตบัญชีปรับมูลค่าลูกหนี้ คือ บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ รายการนี้ทำในรอบระยะเวลาบัญชีที่บันทึกการขาย วิธีนี้เรียกว่า วิธีตั้งค่าเผื่อ

ในทางปฏิบัติวิธีตัดจำหน่ายโดยตรง เป็นวิธีที่ง่ายและสะดวก แต่มีข้อบกพร่องที่ไม่เป็นไปตามหลักทฤษฎีว่าด้วยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชี อีกทั้งมูลค่าของลูกหนี้ที่แสดงในงบดุลก็ไม่ได้อยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจริง วิธีนี้จึงเป็นวิธีที่ไม่เป็นที่ยอมรับ เว้นแต่ว่าหนี้ที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้มีจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ

วิธีตั้งค่าเผื่อ เป็นวิธีที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีว่าด้วยการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชี และบัญชีลูกหนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะแสดงในมูลค่าที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง แม้ว่าวิธีนี้จะต้องมีการประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญขึ้นก็ตาม การประมาณอาจจะทำได้โดยอาศัยประสบการณ์ที่ผ่านมาในอดีต สภาพของตลาดในปัจจุบันและการวิเคราะห์ยอดลูกหนี้ค้างชำระ

เมื่อมีการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว ลูกหนี้ก็ยังไม่ชำระหนี้และกิจการได้มีการดำเนินการตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายภาษีอากรแล้ว ให้กิจการตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ โดย เดบิตบัญชีหนี้สูญและเครดิตบัญชีลูกหนี้ และในขณะเดียวกัน ก็ให้ลดจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญด้วยจำนวนเดียวกัน โดยเดบิตบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และเครดิตบัญชีหนี้สงสัยจะสูญ

ในกรณีที่กิจการต้องการตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ เมื่อคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้และยังตัดจำหน่ายตามกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ อาจจะเป็นการสมควรที่จะตัดจำหน่ายลูกหนี้เป็นสูญ โดยการลดจำนวนลูกหนี้ลงพร้อมกับจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

### 3. การบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14

รายงานการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วย<sup>12</sup>

1. เงินเดือน ค่าจ้างและค่าใช้จ่ายบุคคลากรอื่นที่เกิดขึ้นในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา
2. ต้นทุนของวัสดุและบริการที่ใช้ไปในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนานั้น

<sup>12</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 225-226.



3. ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์และเครื่องใช้ส่วนที่ใช้ในกิจกรรมการวิจัยและพัฒนานั้น
4. ค่าใช้จ่ายอื่นในการผลิตที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนานั้น
5. รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา เช่น การตัดจ่ายค่าสิทธิบัตร และค่าสิทธิ  
อย่างอื่น

การปันส่วนรายจ่ายการวิจัยและพัฒนาไปสู่รอบระยะเวลาบัญชีต่าง ๆ จะพิจารณาจากความสัมพันธ์ของรายจ่ายกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต ในกรณีส่วนใหญ่จะพบว่าความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างค่าวิจัยและพัฒนาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันกับประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตมีอยู่น้อยมากหรืออาจไม่มีเลย หรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับมีความไม่แน่นอนอยู่มาก กรณีดังกล่าวนี้ให้ตัดรายจ่ายการวิจัยและพัฒนา ไปเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้น

รายจ่ายในการพัฒนาอาจจะบันทึกไว้เพื่อรอตัดบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีภายหลังหน้า ถ้าเข้าเกณฑ์ต่อไปนี้ทุกข้อ<sup>13</sup>

1. ระบุผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีได้โดยชัดเจน และสามารถระบุหรือแยกรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีนั้นได้
2. ได้ทดลองเทคนิคการผลิตหรือกรรมวิธีนั้นแล้วว่าใช้ได้
3. ฝ่ายบริหารของกิจการได้แสดงเจตจำนงที่จะผลิตและขาย หรือใช้กรรมวิธีหรือผลิตภัณฑ์นั้น
4. สามารถบ่งชี้ได้ชัดเจนว่าจะขายผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีนั้นได้ หรือในกรณีที่เป็นการใช้ภายในกิจการนั้นเอง ก็จะต้องพิสูจน์ได้ว่า จะเกิดประโยชน์แก่กิจการนั้นจริง
5. กิจการมีทรัพยากรเพียงพอ หรือ คาดหมายได้ตามสมควรว่าจะจัดหาทรัพยากรเพื่อทำให้โครงการบรรลุความสำเร็จและขายผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีนั้นได้

บัญชีรายจ่ายการวิจัยและพัฒนารอการตัดบัญชีเมื่อบันทึกแล้ว ก็ให้ตัดบัญชีอย่างเป็นระบบไปสู่รอบระยะเวลาบัญชีในอนาคต โดยอาจจะตัดตามเกณฑ์การขายหรือจำนวนผลผลิตหรือกิจกรรมการผลิตหรือตามระยะเวลาที่คาดว่าจะขายหรือใช้ผลิตภัณฑ์หรือใช้กรรมวิธีนั้น

4. การบัญชีสำหรับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังหน้า – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 การปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังหน้า ขึ้นอยู่กับโอกาสที่จะเกิดความเสียหาย กล่าวคือ ถ้ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่จะเกิดเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดผลเสียหายแก่กิจการ ก็ควรบันทึกผลเสียหายนั้นไว้ในบัญชี การประมาณมูลค่าความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังหน้า อาจพิจารณาจากข้อมูลต่าง ๆ ซึ่งจะแสดงให้เห็นช่วงจำนวนเงินของมูลค่าความ

<sup>13</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 227.

เสียหายซึ่งจะเกิดขึ้น กิจการควรบันทึกผลเสียหายจากจำนวนที่ประมาณการอย่างดีที่สุด ถ้าไม่อาจพิจารณาได้ว่าจำนวนใดเหมาะสมที่สุด อย่างน้อยจะต้องบันทึกผลเสียหายจากจำนวนต่ำสุดในช่วงนั้น ๆ ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ว่าผลเสียหายจะเกิดมากกว่าจำนวนที่บันทึกบัญชีไว้ ควรเปิดเผยจำนวนผลเสียหายเพิ่มเติม ตัวอย่างของผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า ได้แก่

- การเปลี่ยนแปลงในสถานะของลูกหนี้
- ความเสี่ยงต่อการสูญหายหรือเสียหายต่อสินทรัพย์ของกิจการจากอัคคีภัยหรือภัยอื่น
- ความเสี่ยงจากการถูกเวนคืนสินทรัพย์
- การถูกฟ้องคดี การถูกเรียกร้องค่าเสียหายหรือถูกประเมินภาษีที่เกิดขึ้นแล้วและที่อาจเกิดขึ้น
- การค้าประกันหนี้สินของผู้อื่น
- ข้อผูกพันที่อาจต้องซื้อสินทรัพย์ที่ขายไปกลับคืนมา
- ภาวะของธนาคารพาณิชย์จากการค้าประกันต่าง ๆ

5. การบัญชีสำหรับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน-มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน หมายถึง เหตุการณ์ทั้งที่ดีหรือไม่ดี ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุลแต่ก่อนวันที่ออกงบการเงิน เหตุการณ์เหล่านี้มี 2 ประเภท คือ

1. เหตุการณ์ที่ให้หลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับภาวะการณ์ของรายการที่ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันที่ในงบดุล
2. เหตุการณ์ซึ่งแสดงถึงภาวะการณ์ที่มีผลต่อรายการที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล<sup>14</sup>

กิจการควรปรับปรุงรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบการเงินสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีลักษณะเป็นการให้หลักฐานเพิ่มเติมซึ่งทำให้สามารถประมาณจำนวนเงินของรายการที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ที่มีอยู่ก่อนแล้ว ณ วันที่ในงบดุล เช่น คดีซึ่งเกิดขึ้นและมีมูลฐานมาก่อนวันที่ในงบการเงินแล้วรู้ผลภายหลังวันที่ในงบการเงิน

#### 6. การบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้าง -- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49

สัญญาก่อสร้าง หมายถึง สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะ เพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียวหรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันหรือต้องพึ่งพากันในการออกแบบ เทคโนโลยี และหน้าที่หรือเชื่อมโยงกันด้วยวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์สูงสุดท้าย<sup>15</sup>งานก่อสร้างสินทรัพย์

<sup>14</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 331.

<sup>15</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 49 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง, หน้า 3.

ตามสัญญา เช่น การสร้างสะพาน เขื่อน อาคาร เรือ และอุปกรณ์ที่ซับซ้อน ซึ่งมีระยะเวลาการก่อสร้างตามสัญญาคาบเกี่ยวระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาที่ผู้รับงานก่อสร้างถือปฏิบัติอยู่มี 2 วิธี คือ วิธีบันทึกรายได้ตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ และวิธีบันทึกรายได้เมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา

สำหรับการบันทึกรายได้ตามวิธีอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ จะมีการรับรู้รายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามผลงานก่อสร้างที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนำเอาค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไปหักจากรายได้ เพื่อแสดงผลการดำเนินงานตามอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จ

การบันทึกรายได้ตามวิธีเมื่องานก่อสร้างเสร็จตามสัญญา จะรับรู้รายได้ต่อเมื่องานก่อสร้างเสร็จหรือขั้นสุดท้ายที่สำคัญของงานก่อสร้างได้กระทำเสร็จแล้ว ค่าใช้จ่ายและรายได้ที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการก่อสร้างจะบันทึกสะสมไว้โดยยังไม่รับรู้เป็นรายได้จนกว่างานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จหรือเกือบจะเสร็จสมบูรณ์เท่านั้น

การเลือกใช้วิธีการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญานั้น ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้รับงานในการประมาณรายได้และค่าใช้จ่ายงานก่อสร้างที่จะเกิดขึ้นว่ากระทำได้ใกล้เคียงความจริงหรือเชื่อถือได้เพียงใด ผู้รับงานอาจเลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับงานก่อสร้างแต่ละสัญญาได้ แต่เมื่อเลือกใช้วิธีการบัญชีใดกับงานก่อสร้างตามสัญญาใดแล้ว จะต้องใช้วิธีการบัญชีเดียวกันกับงานตามสัญญาอื่นที่มีลักษณะหรือเข้าหลักเกณฑ์เดียวกัน

## 7. การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

1. การขายที่ดิน
2. การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง
3. การขายอาคารชุด

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท สามารถเลือกการรับรู้โดยหลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

1. รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน ให้รับรู้เป็นรายได้เมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

2. รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยต้องเข้าเงื่อนไขต่าง ๆ ดังนี้

2.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

- ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย
  - มีการชำระราคาตามสัญญา
  - ถ้าเป็นการขายห้องชุดในอาคารชุด สัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง
- 2.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน
  - 2.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกัน หรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ
  - 2.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา
  - 2.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา
  - 2.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย
  - 2.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี
  - 2.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี
  - 2.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปี ละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

3. รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนดหรือสามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในสินทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

### 8. การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่าระยะยาวตามมาตรฐานบัญชี พิจารณาจากขอบเขตของความเสียหายและผลตอบแทนจากการเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ โดยพิจารณาทั้งทางด้านผู้ให้เช่าและทางด้านผู้เช่า ความเสียหายรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเปล่าของสมรรถภาพการทำงานหรือความล้าสมัยของเทคโนโลยีและการเปลี่ยนแปลงในผลตอบแทนเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสถานะทางเศรษฐกิจ

สัญญาเช่าจะจัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าหากมีการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองสินทรัพย์

แนวทางของสถานการณ์ที่สัญญาเช่าจะจัดเป็นสัญญาเช่าการเงิน เมื่อเข้าเกณฑ์หนึ่งข้อหรือมากกว่า ต่อไปนี้<sup>16</sup>

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดแห่งสัญญาเช่า
2. สัญญาเช่าระบุให้ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าได้ ในราคาที่ต่ำกว่าราคายุติธรรม ณ วันที่สิทธิการเลือกที่จะซื้อได้นั้นมีผลใช้บังคับ โดยราคาที่ต่ำกว่านั้นมีจำนวนมากเพียงพอที่จะให้แน่ใจได้ตามสมควร ณ วันที่ทำสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์นั้นแน่นอน
3. กำหนดระยะเวลาสัญญาเช่ามีเวลานาน ซึ่งครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่า ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าในที่สุดแล้วจะมีการโอนกรรมสิทธิ์กันหรือไม่ก็ตาม
4. ราคาปัจจุบัน ณ วันเริ่มต้นสัญญาของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับหรือมากกว่าส่วนใหญ่ของราคายุติธรรมทั้งหมดของสินทรัพย์ที่เช่าที่สุทธิจากเงินอุดหนุนและเครดิตภาษีที่ผู้ให้เช่าได้รับ (ถ้ามี) ณ ขณะนั้น ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าในที่สุดแล้วจะมีการโอนกรรมสิทธิ์กันหรือไม่ก็ตาม

สัญญาเช่าจะจัดเป็นสัญญาเช่าการค้าดำเนินงาน ถ้าไม่ได้มีการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดไปให้ผู้ครอบครองสินทรัพย์

สัญญาเช่าการเงินแสดงในงบดุลทางด้านผู้เช่า โดยบันทึกเป็นสินทรัพย์และหนี้สินด้วยจำนวนเท่ากับราคายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า สุทธิจากเงินอุดหนุนและเครดิตภาษีที่ผู้ให้เช่ามีสิทธิได้รับหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า สำหรับค่าเช่าจ่ายจะแบ่งเป็นส่วนของค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่ไปลดเงินต้น ค่าใช้จ่ายทางการเงินจะปันส่วนไปสู่งวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า

<sup>16</sup> สหคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีรวมเล่ม ฉบับที่ 1-29, หน้า 528-529.

สัญญาเช่าการเงินทำให้มีการตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์และมีค่าใช้จ่ายทางการเงินเกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี นโยบายการตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เช่าควรสอดคล้องกับนโยบายที่ใช้กับสินทรัพย์ที่เสื่อมค่าได้ที่กิจการเป็นเจ้าของ ถ้าหากไม่มีเหตุผลพอที่จะแน่ใจได้ว่าผู้เช่าจะได้สิทธิการเป็นเจ้าของ ณ วันสิ้นสุดสัญญา ก็ให้ตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นไปทั้งหมดตามอายุสัญญาเช่าหรืออายุการใช้ประโยชน์ที่น้อยกว่า

การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานทางด้านผู้เช่า จำนวนที่จะนำไปหักจากรายได้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน คือค่าเช่าจ่ายของแต่ละงวดบัญชีที่รับรู้ตามหลักเกณฑ์ที่เป็นระบบ ซึ่งเป็นไปตามงวดเวลาที่ผู้ใช้ได้รับประโยชน์

การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินทางด้านผู้ให้เช่า สินทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินควรบันทึกในงบดุลเป็นลูกหนี้ด้วยจำนวนเท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า ไม่ใช่บันทึกเป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การรับรู้รายได้ทางการเงินควรใช้เกณฑ์รูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวด ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้ขายควรบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนโดยใช้นโยบายการบัญชีเช่นเดียวกับการขายตามปกติ ถ้าหากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ต่ำกว่าที่เป็นจริงมาก กำไรจากการขายควรจำกัดเพียงยอดที่คำนวณจากอัตราดอกเบี้ยที่คิดตามปกติทางการค้า สำหรับค่าใช้จ่ายทางตรงเริ่มแรก ให้ตัดจ่ายไปยังงบกำไรขาดทุน ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า

สัญญาเช่าดำเนินงานทางด้านผู้ให้เช่า จะบันทึกสินทรัพย์เป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบดุลของผู้ให้เช่า และรับรู้รายได้ค่าเช่าตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญาเช่า เว้นแต่ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่าที่อยู่ในรูปแบบของการแสดงการเกิดรายได้ตามงวดเวลาที่ระบุในสัญญาเช่า การตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่เช่า ให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการตัดค่าเสื่อมราคาตามปกติที่ผู้ให้เช่าคิดกับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

## 9. การบัญชีสำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30

กิจการใดกิจการหนึ่งอาจมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คืออาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรืออาจมีกิจการในต่างประเทศ เพื่อที่จะรวมรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและกิจการในต่างประเทศไว้ในงบการเงินของกิจการ รายการต่าง ๆ จะต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในรายงานทางการเงินของกิจการนั้น และงบการเงินของกิจการในต่างประเทศจะต้องถูกแปลงค่าให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในรายงานทางการเงินของกิจการนั้นด้วย

ในการบันทึกรายการครั้งแรก รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศควรบันทึกเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินที่ใช้รายงานกับสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

การรายงาน ณ วันที่ในงบดุล<sup>17</sup>

1. รายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้รายงาน โดยใช้อัตราปิด
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้รายงาน โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
3. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้รายงาน โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการรายงานรายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการในระหว่างงวดหรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นตัวเงินที่มีสาระสำคัญของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการ ควรแสดงในงบการเงินของกิจการเป็นส่วนหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้นจนกว่าจะจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิดังกล่าว จึงจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่มีไว้สำหรับการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการ ควรจำแนกแสดงเป็นส่วนหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินของกิจการจนกว่าจะจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิดังกล่าวจึงจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนอาจเกิดขึ้นเนื่องจากการลดค่าเงิน หรือจากการที่ค่าของเงินลดลงอย่างรุนแรง ซึ่งไม่มีวิธีปฏิบัติใด ๆ ที่จะป้องกันความเสี่ยงได้ และการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบต่อหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เพิ่งเกิดขึ้น เนื่องจากการจัดหาสินทรัพย์ในระบายนั้นและยังมีได้ชำระ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวให้นำไปปรับปรุงรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้ ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ภายหลังจากที่ปรับปรุงแล้ว จะต้องไม่สูงกว่าราคาที่ต่ำกว่าระหว่างราคาเปลี่ยนแปลงแทนกับราคาที่ได้คาดว่าจะได้รับคืนจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้สินทรัพย์นั้น

<sup>17</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ, หน้า 3.

#### 10. การบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31

สินค้าคงเหลือควรตีตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ในการแปลงสภาพ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ<sup>18</sup> หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจ หักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

ต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการซึ่งตามปกติไม่อาจใช้สับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ ควรจะคำนวณต้นทุนโดยใช้วิธีราคาเจาะจง นอกจากนี้ ต้นทุนสินค้าคงเหลืออาจคำนวณโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือวิธีเข้าหลังออกก่อน

เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป ราคาตามบัญชีของสินค้านั้นจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับราคาเพื่อให้เห็นเป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับราคาสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ราคาสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วต่อมากลับมีราคาสูงขึ้น จำนวนที่เพิ่มขึ้นควรบันทึกโดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ราคาของสินค้านั้นกลับตัวเพิ่มขึ้น

#### 11. การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32

กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ส่วนลดการค้าต่าง ๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น ๆ ไม่ถือเป็นราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องจักรหรือค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิตอื่นไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เว้นแต่ กิจการจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนผล

<sup>18</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ, หน้า 2.



ขาดทุนเริ่มแรกจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดไว้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด

หลังจากที่กิจการบันทึกรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้ว กิจการต้องบันทึกรายการจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง หากการจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายการประเภทอื่นที่เกิดขึ้นในภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด

ตัวอย่างของการปรับปรุงสินทรัพย์ซึ่งทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นรวมถึง

1. การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้นและมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
2. การยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักรเพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
3. การใช้วิธีการผลิตใหม่ ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานที่ประเมินไว้เดิมอย่างเห็นได้ชัด

ค่าซ่อมแซมหรือค่าบำรุงรักษาเป็นรายการที่ทำให้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สามารถให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการตามมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่กิจการเคยประเมินไว้ กิจการต้องบันทึกการจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด

กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์หลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แล้วเมื่อเริ่มแรก

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกอาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตีราคาใหม่ต้องทำโดยสม่ำเสมอเพื่อไม่ให้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ในงบดุลแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ

กิจการต้องบันทึกราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการรับรู้ราคาที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้เป็นรายได้ไม่เกินราคาที่เคยลดลงซึ่งได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน

กิจการต้องรับรู้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและยังมียอดคงค้างอยู่ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ต้องนำไปหักออกจาก “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ได้ไม่เกินจำนวนซึ่งเคยตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน ส่วนที่เกินให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของต้องโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว ในกรณีที่มีการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ ส่วนเกินทุนจะกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วทั้งจำนวน อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจจะทยอยเปลี่ยนเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วเมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าว จำนวนของส่วนเกินทุนที่กลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้วจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาตามบัญชีที่ดีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในกรณีดังกล่าวไปยังกำไรสะสมทำโดยไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

มูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เว้นแต่ ค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

เนื่องจากกิจการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์อยู่เสมอ กิจการต้องลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ลงเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่กิจการได้รับจากสินทรัพย์นั้น โดยการตัดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จะสูงกว่าราคาตามบัญชี ในกรณีที่กิจการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาจากราคาที่ดีใหม่

อายุการใช้งานของสินทรัพย์ให้ความหมายในเชิงอรรถประโยชน์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น กิจการอาจมีนโยบายที่จะบริหารสินทรัพย์โดยการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากที่ใช้สินทรัพย์ไประยะหนึ่ง หรือภายหลังจากที่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์แล้วส่วนหนึ่ง ดังนั้น อายุการใช้งานของสินทรัพย์จึงอาจสั้นกว่าอายุทางเศรษฐกิจ กิจการต้องประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ที่เป็นอาคารและอุปกรณ์ ตามดุลยพินิจซึ่งต้องอาศัยประสบการณ์จากการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

การคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนเท่ากันตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นลงตามผลประโยชน์ หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจาก

สินทรัพย์ กิจการควรเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับและต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

กิจการต้องทบทวนอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ และหากคาดว่าอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ

เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องตัดบัญชีรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากงบดุล และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอจำหน่าย ต้องแสดงด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน

## 12. การบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33

ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ ต้นทุนการกู้ยืมต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

ต้นทุนการกู้ยืม อาจหมายถึง<sup>19</sup>

- ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาวรวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยที่ผู้กู้ต้องรับภาระ
- จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืม
- จำนวนที่ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกู้ยืม
- ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคตและกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับต้นทุนการกู้ยืมอื่นนอกจากนี้ต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

<sup>19</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม, หน้า 4.

ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์เมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อ ดังนี้

- รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ได้เกิดขึ้น
- ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
- สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

ในกรณีที่กิจการมีการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าทั้งที่ต้องรับความเสี่ยงเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยน ดังนั้น กิจการอาจถือผลต่างที่เกิดจากอัตราแลกเปลี่ยนของเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยจ่ายที่เป็นเงินตราต่างประเทศส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนดอกเบี้ย เพื่อปรับให้ต้นทุนดอกเบี้ยนั้นเปรียบเทียบกับได้กับต้นทุนดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเป็นเงินบาท ดังนั้น หากกิจการกู้ยืมเงินเป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการสามารถนำต้นทุนดอกเบี้ยในแต่ละงวดมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ไม่เกินจำนวนต้นทุนดอกเบี้ยที่ผู้กู้ยืมต้องจ่ายหากสมมุติว่าได้กู้ยืมเป็นเงินบาทมา โดยตลอดนับตั้งแต่วันที่เกิดการกู้ยืมขึ้น โดยเงินกู้ยืมนั้นต้องมีเงื่อนไขและวันครบกำหนดใกล้เคียงกับเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

เมื่อการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง กิจการไม่สามารถนำต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราว โดยเฉพาะการล่าช้านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูงถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลง เมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง แม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินการต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อย ให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว

### 13. การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34

การปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหาเกิดจากการยินยอมของเจ้าหนี้ที่จะผ่อนปรนเงื่อนไขการชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ไม่ว่าจะเป็นผลมาจากคำสั่งศาลหรือข้อตกลงระหว่างกัน การปรับโครงสร้างหนี้ทำได้หลายวิธี เช่น เจ้าหนี้อาจปรับโครงสร้างหนี้โดยการผ่อนปรนเงื่อนไขการชำระหนี้เพื่อลดภาระของลูกหนี้ที่ต้องจัดหาเงินสดในระยะสั้นมาชำระหนี้ หรือเจ้าหนี้อาจปรับโครงสร้างหนี้โดยการลดหรือชะลอการชำระหนี้เพื่อช่วยให้ลูกหนี้ปรับปรุงสถานะทางการเงินและสามารถชำระหนี้ได้ในที่สุด หรือเจ้าหนี้อาจยอมรับเงินสด สินทรัพย์อื่น หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของลูกหนี้ในการชำระหนี้ แม้ว่ามูลค่าที่ได้รับชำระจะน้อยกว่ามูลหนี้ ทั้งนี้ เจ้าหนี้ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า การผ่อนปรนดังกล่าวจะทำให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

วัตถุประสงค์ที่เจ้าหนี้อินยอมผ่อนปรนเงื่อนไขการชำระหนี้ให้ลูกหนี้ไม่ว่าการยินยอมนั้นจะทำในลักษณะใด คือ การที่เจ้าหนี้พยายามรักษาผลประโยชน์ของตนเองให้มากที่สุดเท่าที่สถานการณ์จะอำนวย การยินยอมให้ปรับโครงสร้างหนี้ทำให้เจ้าหนี้คาดว่าจะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ๆ จากลูกหนี้มากกว่าที่จะไม่มีการยินยอม

#### การบัญชีสำหรับลูกหนี้กรณีการโอนสินทรัพย์เพื่อชำระหนี้ทั้งหมด

หากลูกหนี้โอนอสังหาริมทรัพย์ สินทรัพย์อื่น หรือลูกหนี้บุคคลที่สามให้เจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ทั้งหมด ลูกหนี้ต้องบันทึกรายการกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ด้วยราคาตามบัญชีของหนี้ที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่โอนให้เจ้าหนี้ โดยราคาตามบัญชีของหนี้ต้องรวมถึงดอกเบี้ยค้างจ่าย ส่วนเกินหรือส่วนลดที่ตัดจำหน่าย ค่าใช้จ่ายทางการเงิน และค่าใช้จ่ายในการออกตราสาร

ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรม กับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไปให้เจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ต้องบันทึกเป็นรายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องถือเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดนั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไปต้องรวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย ต้นทุนการได้มา ต้นทุนอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อการลดมูลค่าและบัญชีปรับมูลค่าอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่ลูกหนี้โอนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของให้เจ้าหนี้ เพื่อชำระหนี้ทั้งหมดต้องบันทึกส่วนได้เสียนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม ลูกหนี้ต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่ต่ำกว่าราคาตามบัญชีของหนี้ที่ค้างชำระเป็นรายการกำไรที่เกิดจากการปรับโครงสร้างหนี้

การบัญชีสำหรับเจ้าหนี้ กรณีรับโอนสินทรัพย์หรือส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของเพื่อรับชำระหนี้ทั้งหมด เจ้าหนี้อาจรับชำระหนี้ทั้งหมดจากลูกหนี้โดยการรับโอน

1. อสังหาริมทรัพย์ สินทรัพย์อื่น หรือลูกหนี้บุคคลที่สามจากลูกหนี้
2. ส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของลูกหนี้

เจ้าหนี้ต้องบันทึกผลต่างระหว่างเงินลงทุนในลูกหนี้ที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมา (หักด้วยประมาณการค่าใช้จ่ายในการขาย) ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชีนั้น โดยเจ้าหนี้ต้องพิจารณาถึงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่ ในการบันทึกผลต่างดังกล่าวเป็นรายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้

หากการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา เป็นการที่เจ้าหนี้ยินยอมให้เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้เพียงอย่างเดียว ณ วันที่ปรับโครงสร้างหนี้ เจ้าหนี้ต้องบันทึกผลต่างระหว่างเงินลงทุนในลูกหนี้ที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของหนี้ไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชีนั้น โดยเจ้าหนี้ต้องพิจารณาถึงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่มีอยู่ในการบันทึกผลต่างดังกล่าวเป็นรายการขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้

#### 14. การบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36

สินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ทันทีที่เห็นว่ามีข้อบ่งชี้เกิดขึ้น

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

ราคาขายสุทธิ หมายถึง ราคาที่เกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระที่ระบุไว้ในข้อมูลพื้นฐานของสัญญาซื้อขายปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์

มูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน<sup>20</sup>

กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือ รายการขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที นอกจากนี้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องนำรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

<sup>20</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์,

หลังจากที่กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการซื้อขาย กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยใช้ราคาตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยราคาซาก การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

ณ วันที่ในงบดุล กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่ารายการขาดทุนจากการซื้อขายของสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ กิจการต้องกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายของสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทันทีเมื่อประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไป ภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการขาดทุนจากการซื้อขายแล้ว ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกเพิ่มราคาตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขายต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรเป็นหากกิจการไม่เคยรับรู้รายการขาดทุนจากการซื้อขายของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ

หลังจากที่กิจการได้กลับบัญชีรายการขาดทุนจากการซื้อขาย กิจการต้องปรับค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ในงวดต่อมา เพื่อปันส่วนราคาตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าซากอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออยู่

#### 15. การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน - มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40

เงินลงทุน หมายถึง สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล) ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่นที่กิจการได้รับ (เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากความสัมพันธ์ทางการค้า)

เงินลงทุนชั่วคราว หมายถึง เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้ไม่เกิน 1 ปี เงินลงทุนชั่วคราวรวมถึง หลักทรัพย์เพื่อค้า หลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป และตราสารหนี้ที่ครบกำหนดภายใน 1 ปี<sup>21</sup>

กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนชั่วคราวในงบดุล ดังต่อไปนี้<sup>22</sup>

1. หลักทรัพย์เพื่อค้าและหลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม
2. เงินลงทุนทั่วไปต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน

<sup>21</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน, หน้า 4.

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

3. ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดซึ่งจะครบกำหนดภายใน 1 ปี ต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อค่าเป็นรายการกำไร หรือ รายการขาดทุนสุทธิในงบกำไรขาดทุนทันทีในงวดนั้น และต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกระทั่งกิจการจำหน่ายหลักทรัพย์ จึงบันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นในงบกำไรขาดทุน การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนคือ ส่วนต่างระหว่างราคาตามบัญชีของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนนั้น

เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง เงินลงทุนที่กิจการตั้งใจจะถือไว้เกิน 1 ปี เงินลงทุนระยะยาว รวมถึง ตราสารทุนที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย เงินลงทุนทั่วไป ตราสารหนี้ที่จัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายและตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องแสดงเงินลงทุนที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวในงบดุลและรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไป ดังต่อไปนี้

1. เงินลงทุนในตราสารหนี้

- หลักทรัพย์เพื่อขายต้องแสดงในงบดุลด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ จนกระทั่งกิจการจำหน่ายเงินลงทุนนั้น จึงบันทึกมูลค่าที่เปลี่ยนแปลงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุน
- ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

2. เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดซึ่งถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายต้องรับรู้มูลค่าเหมือนกับเงินลงทุนในตราสารหนี้

3. เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดถือเป็นเงินลงทุนทั่วไปที่ต้องแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน

การค้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดจะค้อยค่าเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่สามารถเรียกเก็บเงินต้นหรือดอกเบี้ยทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้ รายการขาดทุนจากการค้อยค่าของตราสารหนี้ดังกล่าว คือ ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากตราสารหนี้นั้นซึ่งคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามสัญญาเดิม กิจการต้องบันทึกรายการขาดทุนจากการค้อยค่าของตราสารหนี้ที่จะถือจนครบ



กำหนดในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เงินลงทุนเกิดการด้อยค่าและต้องรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในเวลาต่อมา ด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตราสารนั้น

การด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย

กิจการต้องบันทึกการด้อยค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายทันที ที่มีหลักฐานสนับสนุนว่าหลักทรัพย์นั้นด้อยค่า โดยการกลับบัญชีส่วนต่ำกว่าทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขายที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันทีที่เกิด เว้นแต่กิจการเคยบันทึกส่วนเกินทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าไว้ในส่วนของเจ้าของ กิจการต้องกลับบัญชีส่วนเกินทุนดังกล่าวในการบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนก่อนที่จะบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุน

การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน<sup>23</sup>

กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการ โอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนในตราสารในความต้องการของตลาดและตราสารหนี้

1. สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที
2. สำหรับการ โอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที
3. สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุน ที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลคของตราสารหนี้ โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกัน

<sup>23</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน, หน้า 17.

4. สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายกิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชีและรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ
5. สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือบริษัทย่อย และในทางกลับกัน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี

สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนทั่วไปที่จัดประเภทเป็นเงินลงทุนระยะยาวไปเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม และในทางกลับกัน กิจการต้องใช้ราคาตามบัญชี ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี

รายการต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

1. รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่เกิดจากเงินลงทุนชั่วคราว และเงินลงทุนระยะยาว
2. รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายเงินลงทุนชั่วคราว และเงินลงทุนระยะยาว
3. รายการกำไรหรือรายการขาดทุนสุทธิที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนชั่วคราว
4. รายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน
5. รายการขาดทุนจากการด้อยค่า

#### 16. การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อย – มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 และ 45

บริษัทร่วม<sup>24</sup> หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างเป็นทางการสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้า

อิทธิพลอย่างเป็นทางการสำคัญหมายถึง อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว

<sup>24</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม, หน้า 3.

บริษัทย่อย<sup>25</sup> หมายถึง กิจการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่นซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของ กิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

เงินลงทุนในบริษัทร่วมและบริษัทย่อยต้องรับรู้ในงบการเงินรวม โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย เว้นแต่เงินลงทุนนั้นซื้อมาหรือถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลาสั้น ซึ่งมีผลทำให้ความสามารถในการโอนเงินทุนให้ บริษัทใหญ่ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ในกรณีนี้ให้บันทึกเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุน

ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องบันทึกเงินลงทุนในกิจการที่ไปลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วย ราคาทุน ต่อมาภายหลังราคาตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือ ขาดทุนของกิจการที่ไปลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ ได้รับจากกิจการที่ไปลงทุนต้องนำไปหักจากราคาตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุน ต้องปรับปรุงราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเนื่องจากส่วนทุนของกิจการที่ไปลงทุนเปลี่ยนแปลงไป ตามจำนวนที่ไม่เคยบันทึกในงบกำไรขาดทุนมาก่อน เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา เงินลงทุน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการแปลงค่าบการเงินและการ เปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการปรับปรุงผลต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

#### 17. การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ – มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43

การรวมธุรกิจ หมายถึง การนำกิจการที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทาง เศรษฐกิจเดียวกัน โดยการที่กิจการหนึ่งรวมกับอีกกิจการหนึ่ง หรือการที่กิจการหนึ่งเข้าควบคุม สินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง<sup>26</sup> การรวมธุรกิจสามารถแยกได้เป็นการซื้อ ธุรกิจกับการร่วมส่วนได้เสีย การรวมธุรกิจทั้งสองแบบมีเนื้อหาที่แตกต่างกันซึ่งทำให้การแสดง งบการเงินมีความแตกต่างกันด้วย

#### การบัญชีสำหรับการซื้อธุรกิจ

วิธีซื้อมีการบันทึกบัญชีคล้ายกับการซื้อสินทรัพย์โดยทั่วไป เนื่องจากการซื้อ ธุรกิจเป็นรายการบัญชีที่เกี่ยวกับการโอนสินทรัพย์ การก่อหนี้หรือการออกหุ้นทุนเพื่อแลกเปลี่ยน

<sup>25</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชี สำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย, หน้า 4.

<sup>26</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 เรื่อง การรวมธุรกิจ, หน้า 6.

กับการควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกกิจการหนึ่ง วิธีซื้อใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีโดยกำหนดต้นทุนการซื้อธุรกิจจากรายการแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น

นับจากวันที่ซื้อผู้ซื้อต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

1. รวมผลการดำเนินงานของธุรกิจที่ซื้อมาไว้ในงบกำไรขาดทุน
2. รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของธุรกิจที่ซื้อมา พร้อมทั้งค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อธุรกิจไว้ในงบดุล

ผู้ซื้อต้องปันส่วนต้นทุนการซื้อธุรกิจให้กับสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ ซึ่งผู้ซื้อต้องรับรู้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว ณ วันที่เกิดรายการแลกเปลี่ยน อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อไม่ได้ซื้อหุ้นทั้งหมดของกิจการที่ซื้อมา ต้นทุนการซื้อธุรกิจหมายถึงแต่เฉพาะการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้เฉพาะส่วนที่ผู้ซื้อซื้อมา ผู้ซื้อต้องบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของบริษัทย่อยเฉพาะที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยด้วยราคาตามบัญชีก่อนการซื้อกิจการ ทั้งนี้เนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนในการซื้อธุรกิจหรืออาจเลือกบันทึกส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน เฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

การบัญชีสำหรับการรวมส่วนได้เสีย

ในการนำวิธีรวมส่วนได้เสียมาปฏิบัติ กิจการที่รวมแล้วต้องแสดงรายการของกิจการที่มารวมกันในงบการเงินสำหรับงวดที่การรวมธุรกิจเกิดขึ้นและสำหรับทุกงวดที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่น่าเสนอ

โดยเนื้อหาแล้วการรวมส่วนได้เสียไม่ใช่การซื้อธุรกิจเนื่องจากกิจการที่มารวมกันยังคงมีส่วนร่วมในความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นต่อไปเช่นเดียวกับที่เคยมีมาก่อนการรวมธุรกิจ วิธีรวมส่วนได้เสียเป็นวิธีปฏิบัติเพื่อสะท้อนข้อเท็จจริงดังกล่าว โดยให้กิจการที่รวมแล้วแสดงงบการเงินเสมือนว่ากิจการที่มารวมกันยังคงแยกกันดำเนินงานอยู่ แม้ว่าในปัจจุบันกิจการเหล่านั้นจะมีเจ้าของและการบริหารงานร่วมกัน ดังนั้น วิธีรวมส่วนได้เสียจึงให้น่างบการเงินมารวมกันโดยให้มีการเปลี่ยนแปลงน้อยที่สุด

การรวมส่วนได้เสียทำให้กิจการที่มารวมกันกลายเป็นกิจการเดียวกันซึ่งต้องใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกัน ดังนั้น กิจการที่รวมแล้วจึงต้องรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ของแต่ละกิจการที่มารวมกันด้วยราคาตามบัญชีที่บันทึกไว้โดยไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ทั้งสิ้น เว้นแต่จะเป็นการปรับปรุงเพื่อให้นโยบายการบัญชีของแต่ละกิจการที่มารวมกัน เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันในทุกงวดบัญชีที่น่าเสนอ กิจการที่รวมแล้วต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมและต้องตัดรายการบัญชีระหว่างกันไม่ว่ารายการนั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือหลังการรวมธุรกิจ