

## บทที่ 2

### ทฤษฎีและแนวความคิด

การศึกษาเรื่องแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ผู้ศึกษาได้ทำการค้นคว้าจากมาตรฐานการบัญชีไทยที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยนำเสนอ 3 มาตรฐานการบัญชีดังนี้

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

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์<sup>1</sup>

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ฉบับปรับปรุงปี 1998) (IAS No. 16, "Property, Plant and Equipment" (revised 1998)) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

#### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในเรื่องเกี่ยวกับเวลาในการรับรู้เป็นสินทรัพย์ การวัดมูลค่าและการคิดค่าเสื่อมราคา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้บันทึกการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ดังที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี

---

<sup>1</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (กรุงเทพ : พี.เอ.สียิ่ง.), หน้า 1-5.

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ยกเว้นกรณีที่มาตรฐานการบัญชีอื่นอนุญาตให้ใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันไป

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึง

2.1. ป่าไม้และทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งสามารถสร้างขึ้นทดแทนได้

2.2. สัมปทานเหมืองแร่ การสำรวจและการขุดแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นทดแทนได้

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือรักษาสภาพของกิจกรรมหรือสินทรัพย์ที่กล่าวไว้ในข้อ 2.1 หรือ 2.2 หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวสามารถแยกออกจากกิจกรรมหรือสินทรัพย์เหล่านั้นได้

3. ในบางกรณีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นอนุญาตให้กิจการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยวิธีการซึ่งแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรวมกิจการ ได้กำหนดให้วัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้จากการรวมกิจการด้วยมูลค่ายุติธรรม แม้ว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นจะสูงกว่าราคาซื้อขายกิจการ ในกรณีดังกล่าวการคิดค่าเสื่อมราคาและการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นยังคงต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงหลักปฏิบัติเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงข้อมูลให้สะท้อนถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา (ดูมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 15 เรื่อง ข้อมูลที่สะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการปรับระดับราคา และฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงิน ในภาวะเศรษฐกิจที่มีอัตราเงินเฟ้ออย่างรุนแรง หากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยกำหนดไว้) อย่างไรก็ตาม กิจการที่นำหลักปฏิบัติดังกล่าวมาใช้ยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในทุกเรื่อง ยกเว้นการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

### นิยามศัพท์

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

1. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ก) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน

- ข) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี
2. ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้
  3. มูลค่าเสื่อมสภาพ หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยราคาซากที่ประมาณไว้
  4. อายุการใช้งาน หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้
    - ก) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์
    - ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
  5. ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น
  6. ราคาซาก หมายถึง จำนวนเงินสดหรือสิ่งอื่นที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งานหลังจากหักค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
  7. มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
  8. ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

## มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม<sup>2</sup>

### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 15 เรื่อง การตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน

<sup>2</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (กรุงเทพฯ : พี.เอ.ลีฟวิง.), หน้า 1-4.

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (ฉบับปรับปรุงปี 1993) (IAS No. 23, "Borrowing Costs" (revised 1993)) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญที่ไม่แตกต่างกัน

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติ โดยให้นำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนของตราสารประเภททุน รวมทั้งหุ้นบุริมสิทธิ์ที่มีได้จัดประเภทเป็นหนี้สิน

### นิยามศัพท์

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

1. ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ
2. สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามวัตถุประสงค์หรือนำไปขาย

## มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์<sup>3</sup>

### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS No. 36, "Impairment of Assets" ) โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญที่ไม่แตกต่างกัน

<sup>3</sup> สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรุงเทพฯ : พี.เอ.ลิฟวิ่ง.), หน้า 1-7.

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ด้อยค่า

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น
  - 1.1. สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินค้าคงเหลือ)
  - 1.2. สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว (ดูมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สัญญาก่อสร้างระยะยาว)
  - 1.3. ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ หากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดไว้)
  - 1.4. สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน หากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดไว้)
  - 1.5. สินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงินหากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีไทยกำหนดไว้ เว้นแต่สินทรัพย์ทางการเงินนั้นเป็นลูกหนี้ของกิจการ
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือสินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่เป็นเงินลงทุนต่อไปนี้
  - 3.1. เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย

3.2. เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามค่านิยมที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

3.3. เงินลงทุนในกิจการร่วมค้าตามค่านิยมที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า

4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงราคาตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อย่างไรก็ตาม การกำหนดว่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นจะด้อยค่าหรือไม่ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาที่ตีใหม่ ดังต่อไปนี้

4.1 หากกิจการใช้ราคาตลาดเป็นราคาที่ตีใหม่ ส่วนต่างระหว่างราคาที่ตีใหม่กับราคาขายสุทธิของสินทรัพย์คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้น โดยตรงจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

4.1.1 สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไม่ควรมีการด้อยค่าเกิดขึ้นหากต้นทุนที่เพิ่มโดยตรงจากการจำหน่ายเป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ เนื่องจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ต้องมีจำนวนใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ตีใหม่ ดังนั้น กิจการจึงไม่จำเป็นต้องประเมิน มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ในขณะนั้น

4.1.2 สินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่อาจเกิดการด้อยค่าขึ้นหากต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ เนื่องจากราคาขายสุทธิของสินทรัพย์จะมีจำนวนต่ำกว่าราคาที่ตีใหม่ ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นด้อยค่าลงหรือไม่

4.2 หากกิจการกำหนดราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์โดยเกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาด ราคาที่ตีใหม่อาจสูงหรือต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นด้อยค่าลงหรือไม่

#### นิยามศัพท์

คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้<sup>1</sup>

1. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

<sup>1</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-7.

2. ราคาขายสุทธิ หมายถึง จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน
3. มูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน
4. ต้นทุนในการจำหน่าย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีเงินได้
5. รายการขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
6. ราคาตามบัญชี หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบดุลหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์
7. ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้
8. อายุการใช้งาน หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้
  - ก) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์
  - ข) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
9. ราคาตลาด หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการสามารถได้รับจากการขายสินทรัพย์ในตลาดซื้อขายคล่อง
10. ตลาดซื้อขายคล่อง หมายถึง ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้
  - ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน
  - ข) ต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา
  - ค) ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน