

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษานี้ใช้ทฤษฎีในการศึกษาที่เกี่ยวข้อง คือ มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีการทบทวนวรรณกรรมที่ศึกษา คือ แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมถึงการศึกษาคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน

2.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว

กำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของกิจการผู้เช่าและผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าทุกประเภท ยกเว้นสัญญาเช่าทรัพยากรธรรมชาติ และสัญญาเช่าฟิล์มภาพยนตร์ วิดีโอ บทละคร สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และรายการอื่นที่คล้ายคลึงกัน

2.1.1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับสัญญาเช่า

1. สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าโอนสิทธิในการใช้ทรัพย์สินให้แก่ผู้เช่าสำหรับช่วงเวลาหนึ่ง
2. สัญญาเช่าการเงิน หมายถึง สัญญาเช่าซึ่งมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้เช่า โดยอาจมีการโอนหรือไม่โอนกรรมสิทธิ์ไปจริงก็ได้

2.1.2 การจัดประเภทสัญญาเช่า

ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าสัญญาเช่า นั้นทำให้เกิดการ โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญในการเป็นเจ้าของให้แก่ผู้เช่า สัญญาเช่าอื่นทั้งหมดจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน การพิจารณาว่าสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หรือสัญญาเช่าดำเนินงานขึ้นกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการมากกว่ารูปแบบตามกฎหมาย

สถานการณ์ซึ่งโดยปกติแล้วจัดประเภทสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน รวมถึง

1. สัญญาเช่าโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ให้ผู้เช่าเมื่อหมดสัญญาเช่า

2. ผู้เช่ามีสิทธิซื้อสินทรัพย์ได้ในราคาที่คาดได้ว่าต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สามารถใช้สิทธิได้มากพอ จนทำให้ ณ วันที่สัญญามีความสมเหตุสมผลที่จะแน่ใจได้ว่าผู้เช่าจะใช้สิทธินั้น
3. ระยะเวลาสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้งานทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์เกือบทั้งหมด แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
4. ณ วันที่สัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนค่าเช่าขั้นต่ำเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า

2.1.3 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงิน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

ด้านผู้เช่า

1. จำนวนเงินของทรัพย์สินตามสัญญาเช่าการเงิน สำหรับหนี้สินที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่เช่าดังกล่าวควรแสดงแยกต่างหากจากหนี้สินอย่างอื่นและให้แยกส่วนที่เป็นหนี้สินระยะสั้นออกจากส่วนที่เป็นหนี้สินระยะยาว
2. ภาระผูกพันสำหรับจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ซึ่งมีอายุสัญญาเช่าเกินกว่าหนึ่งปี โดยการสรุปแสดงจำนวนเงินและงวดต่างๆ ที่ถึงกำหนดจ่ายชำระ
3. ข้อจำกัดที่สำคัญที่มีเกี่ยวกับการจัดหาเงิน การต่ออายุสัญญาเช่า หรือสิทธิการเลือกที่จะซื้อค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอนและรายการที่อาจจะเกิดขึ้นอื่นอันเนื่องจากสัญญาเช่า

ด้านผู้ให้เช่า

1. เงินลงทุนขั้นต้นในสัญญาเช่าการเงิน และรายได้ทางการเงินที่ยังไม่เกิดขึ้น และมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันของทรัพย์สินที่ให้เช่า
2. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนรายได้ เพื่อก่อให้เกิดผลที่แสดงอัตราผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวด ระบุให้ทราบว่าจะผลตอบแทนนั้นคำนวณจากเงินลงทุนสุทธิที่คงเหลืออยู่ หรือคำนวณจากเงินสดลงทุนสุทธิที่คงเหลืออยู่ตามสัญญาเช่า และถ้าหากใช้หลักเกณฑ์เกินกว่าหนึ่งวิธีก็ให้เปิดเผยหลักเกณฑ์ต่างๆ นั้นให้ทราบด้วย
3. ในกรณีที่ธุรกิจของผู้ให้เช่าโดยส่วนใหญ่เป็นการให้เช่าลักษณะสัญญาเช่าดำเนินงาน ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยจำนวนเงินของทรัพย์สิน โดยจำแนกเป็นแต่ละประเภทหลักของทรัพย์สินตลอดจนค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้องกับแต่ละประเภททรัพย์สินนั้นตามวันที่ของงบดุลแต่ละวันด้วย

2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา ซึ่งวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในเรื่องเกี่ยวกับเวลาในการรับรู้เป็นสินทรัพย์ การวัดมูลค่าและการคิดค่าเสื่อมราคา โดยมีหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาบางส่วนดังนี้

2.2.1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1. **ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์** หมายถึง สินทรัพย์มีตัวตนซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือเพื่อเป็นแหล่งที่มาของสินค้าหรือบริการ สำหรับให้ผู้อื่นเช่า หรือสำหรับใช้ในการบริหาร และคาดว่าจะใช้งานนานเกินกว่าหนึ่งปี
2. **ค่าเสื่อมราคา** หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่เสื่อมค่าได้ของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งาน
3. **จำนวนที่เสื่อมค่าได้** หมายถึง ต้นทุนของสินทรัพย์ หรือจำนวนอื่นที่ใช้แทนต้นทุนในงบการเงินหักด้วยมูลค่าซาก
4. **อายุการใช้งาน** หมายถึง ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น หรือจำนวนหน่วยผลิตหรือหน่วยอื่นในลักษณะเดียวกันที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น
5. **ราคาทุน** หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการได้รับสินทรัพย์ ณ ขณะที่ได้มาหรือขณะที่ก่อสร้าง
6. **ขาดทุนจากการด้อยค่า** หมายถึง จำนวนซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มากกว่าจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น
7. **มูลค่าตามบัญชี** หมายถึง จำนวนที่สินทรัพย์นั้นถูกรับรู้ไว้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม

2.2.2 ลักษณะของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีลักษณะสำคัญดังนี้

1. มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ กิจการจัดหาสินทรัพย์ถาวรมาเพื่อใช้ในการบริหารงาน เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า เพื่อใช้ในการให้บริการแก่ลูกค้า หรือ เพื่อให้เช่า

2. ให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชีและมีลักษณะเสื่อมสภาพ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานหลายปี และสินทรัพย์นั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเมื่อมีการใช้งานหรือเมื่อเวลาผ่านไป อย่างไรก็ตาม ที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะยกเว้น กล่าวคือ ที่ดินไม่มีการเสื่อมสภาพ หรือ เสื่อมราคา ทั้งนี้ไม่รวมถึงที่ดินซึ่งใช้ในทางการเกษตรซึ่งอาจเสื่อมสภาพหรือให้ผลผลิตตกต่ำเนื่องจากขาดปุ๋ย สินทรัพย์ถาวรอาจมีอายุการใช้งานไม่จำกัด เช่น ที่ดิน จึงไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรั้ที่ดิน ในขณะที่สินทรัพย์ถาวรบางประเภทมีอายุการใช้งานมีอายุการใช้งานจำกัด เช่น เครื่องจักร อาคาร ยานพาหนะ อุปกรณ์สำนักงาน สินทรัพย์ประเภทนี้อาจเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งานหรือเนื่องจากระยะเวลา จึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งเป็นการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้

3. มีตัวตนจับต้องได้ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนจับต้องได้ ซึ่งแตกต่างจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิบัตร ค่าความนิยม ซึ่งมองไม่เห็นและจับต้องไม่ได้

2.2.3 การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต

2. กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

กิจการต้องพิจารณาหลักฐานที่มีอยู่ ณ วันที่กิจการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกว่ามีความแน่นอนเพียงใดที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้นในอนาคต ในการพิจารณาดังกล่าว กิจการต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นควบคู่ไปกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในที่นี้ หมายถึง ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าว อาจอยู่ในรูปของการผลิตซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมการดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการแปลงเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือ ความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย

2.2.4 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

2.2.5 ส่วนประกอบของราคาทุน

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย

1. ราคาซื้อหักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
2. ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้ตามประสงค์ (Intended Use) เช่น
 - 2.1 ภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้
 - 2.2 ต้นทุนการเตรียมสถานที่
 - 2.3 ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
 - 2.4 ต้นทุนการติดตั้ง
 - 2.5 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิก และค่าจ้างวิศวกร
 - 2.6 ประมาณการรายจ่ายในการรื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์
3. ต้นทุนการกู้ยืม (Borrowing Cost) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์มาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย
4. ค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่สามารถระบุเจาะจงได้ว่าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่จะใช้ได้ตามประสงค์
5. ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่อง (Start up Cost) และค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต (Pre-production Cost) ที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้เป็นครั้งแรก

2.2.6 รายจ่ายภายหลังการได้มาซึ่งสินทรัพย์

กิจการต้องบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหากรายจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

2.2.7 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

กิจการต้องแสดงรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากที่กิจการได้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แล้วเมื่อเริ่มแรก

2. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกอาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณได้จากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตีราคาใหม่ต้องทำโดยสม่ำเสมอเพื่อมิให้ราคาตามบัญชี ณ วันที่ในงบดุลแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ

นอกจากนี้ หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการตีราคาใหม่สำหรับทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งราคาทุนและราคาที่ตีใหม่ในเวลาต่างๆ ปะปนกัน

2.2.8 ค่าเสื่อมราคา

กิจการต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์เป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

2.2.9 การเลิกใช้และจำหน่ายสินทรัพย์

เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์หรือเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างถาวรหรือเมื่อคาดว่า จะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องตัดบัญชีรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวออกจากงบดุล

กิจการต้องแสดงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งานและถือไว้เพื่อรอการจำหน่ายด้วยราคาตามบัญชี ณ วันที่สินทรัพย์นั้นเลิกใช้งาน นอกจากนี้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่า ณ ทุกสิ้นปีเป็นอย่างน้อย

2.2.10 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด
2. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
3. อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
4. ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด
5. รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง
 - 5.1 จำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น
 - 5.2 จำนวนของสินทรัพย์ที่จำหน่าย
 - 5.3 จำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการควบกิจการ
 - 5.4 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่ และจากการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 5.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 5.6 รายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับบัญชีในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 5.7 ค่าเสื่อมราคา
 - 5.8 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ
 - 5.9 การเปลี่ยนแปลงอื่น
6. จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
7. นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์
8. จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในการสร้างอาคารและอุปกรณ์

9. จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
10. หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ให้กิจการเปิดเผยรายการ

ต่อไปนี้

- 10.1 เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์
- 10.2 วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 10.3 การตีราคาใหม่ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่
- 10.4 ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแปลง
- 10.5 ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท
- 10.6 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

2.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม

กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติ โดยให้นำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิต มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

2.3.1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

1. **ต้นทุนการกู้ยืม** หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ
2. **สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข** หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย

2.3.2 แนวปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ตามแนวทางที่กำหนดให้ปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในช่วงบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

2. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อ มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่ต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าว จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต

และกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับต้นทุนการกู้ยืมอื่นที่นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

2.3.3 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีที่ใช้
2. จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
3. อัตราตั้งขึ้นเป็นต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่สามารถถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์

2.4 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อให้กิจการได้แสดงราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากจำนวนเงินของสินทรัพย์ที่แสดงในงบการเงินสูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่า นอกจากนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ด้อยค่า

2.4.1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

1. ขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้น
2. มูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนที่กิจการรับรู้สินทรัพย์นั้นในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม
3. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้
4. มูลค่าขายสุทธิ หมายถึง จำนวนที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ในรายการที่เป็นอิสระระหว่างผู้ซื้อผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจ หักค่าใช้จ่ายในการขาย
5. มูลค่าจากการใช้ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้งานสินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการขายสินทรัพย์นั้นเมื่อหมดอายุการใช้งาน

6. หน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง กลุ่มที่เล็กที่สุดของสินทรัพย์ในการสร้างกระแสเงินสดรับจากการใช้งานสินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ซึ่งกระแสเงินสดดังกล่าวเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

7. สินทรัพย์องค์กร หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่มีส่วนในการสร้างกระแสเงินสดในอนาคตสำหรับหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ในการพิจารณาและหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นๆ

2.4.2 การระบุสินทรัพย์ที่อาจด้อยค่า

ณ วันสิ้นงวดบัญชีที่กิจการปิดบัญชีและนำเสนองบการเงินต่อสาธารณชน กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่เกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อได้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ากิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ในการประเมินว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ากิจการควรพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

ข้อมูลจากแหล่งภายนอก

1. มูลค่าตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
2. การเปลี่ยนแปลงในทางลบของสภาพแวดล้อมเกี่ยวกับเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ และกฎหมาย
3. การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดซึ่งมีความเป็นไปได้ที่จะส่งผลกระทบต่อทางลบต่อมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
4. ราคาหุ้นของกิจการต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ

ข้อมูลจากแหล่งภายใน

1. การล้มล้มหรือความเสียหายทางกายภาพ
2. สินทรัพย์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้างหรือมีไว้เพื่อขายก่อนกำหนดที่เคยคาดไว้
3. ผลการดำเนินงานทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นต่ำหรือจะต่ำกว่าที่เคยคาดการณ์

ข้อบ่งชี้อื่นๆ

1. กระแสเงินสดใช้ไปในการจัดหาสินทรัพย์ การบำรุงรักษาเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้สูงกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีสาระสำคัญ

2. กระแสเงินสดที่ได้รับจริง หรือกำไรขาดทุนที่เกิดจากสินทรัพย์ต่ำกว่าประมาณ
 อย่างเป็นสาระสำคัญ

2.4.3 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์

1. งบการเงินควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท
 - 1.1 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ได้มีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนระหว่างงวด
 - 1.2 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน
 - 1.3 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
 - 1.4 การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
2. สำหรับกิจการที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่องการรายงานจำแนกตามส่วนงาน ควรมีการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับแต่ละส่วนงาน
 - 2.1 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ได้มีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนและรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
 - 2.2 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและรับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ
3. ถ้าจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับรายการในระหว่างงวดมีจำนวนที่มีนัยสำคัญ กิจการ ควรเปิดเผยถึงรายการดังต่อไปนี้
 - 3.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่นำไปสู่การรับรู้หรือการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
 - 3.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับรายการ
 - 3.3 สินทรัพย์แต่ละรายการ
 - 3.3.1 ลักษณะของสินทรัพย์
 - 3.3.2 ส่วนงานที่เสนอรายงานที่ครอบครองสินทรัพย์นั้น
 - 3.4 สำหรับหน่วยงานที่ก่อให้เกิดเงินสด
 - 3.4.1 ลักษณะของหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด
 - 3.4.2 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับรายการตามประเภทของสินทรัพย์และตามส่วนงานที่เสนอรายงาน
 - 3.4.3 ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินสด รายละเอียดการรวมสินทรัพย์ในหน่วยที่ใช้อยู่ในปัจจุบันและก่อนหน้านี้ รวมทั้งเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง

- 3.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้
- 3.6 ถ้ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นราคาขายสุทธิ เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาขายสุทธิ
- 3.7 ถ้ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้ อัตราคิดลดที่ใช้
4. ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้หรือกลับรายการในระหว่างงวดมีจำนวนรวมที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของกิจการที่เสนอรายงานโดยรวม กิจการควรเปิดเผยถึง
 - 4.1 ประเภทหลักๆ ของสินทรัพย์ที่ถูกกระทบด้วยการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
 - 4.2 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่นำไปสู่การรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าเหล่านี้

2.5 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จิราภรณ์ สุนทรไพบลีย์ (2543) ได้ทำการศึกษาแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สรุปว่า ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 การรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะมีการรับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จะใช้ราคาทุน โดยการได้มาของสินทรัพย์นั้นอาจได้มาโดยหลายวิธี การวัดมูลค่าจะใช้จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น รายการภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ได้พิจารณาแบ่งออกเป็น รายการจ่ายทุนและรายการจ่ายรายได้ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกจะพิจารณาจากการตีราคาของสินทรัพย์ใหม่ และการทบทวนอายุการใช้งาน ตลอดจนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา การเลิกใช้และการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการจะต้องมีการตัดบัญชีออกจากงบดุล

ส่วนปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประเด็นที่น่าสนใจคือ การประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ การเลือกวิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์ซึ่งส่วนใหญ่กิจการจะเลือกประเภทสินทรัพย์ที่มีราคาตลาดสูงกว่าราคาตามบัญชี ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ณ วันที่ตีราคา อายุการใช้งานที่ใช้ในการตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาของสินทรัพย์ ภาวะภายในกรณีที่รายการที่เกิดจากการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์นั้น ไม่ถือเป็นรายการทางภาษี อาคารและส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย

สมชาย สุภัทรกุล (2544:11) ได้ทำการศึกษาคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ประโยชน์และการประเมินคุณภาพ สรุปว่า การเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพ มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และบริษัทผู้เปิดเผยข้อมูล โดยช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินทั้งนักลงทุนและนักวิเคราะห์การเงิน สามารถวิเคราะห์ข้อมูลได้อย่างถูกต้องมากขึ้นและสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนได้ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพยังมีส่วนช่วยลดต้นทุนของเงินทุน ทั้งต้นทุนของทุนและต้นทุนการกู้ยืมของบริษัทผู้เปิดเผยข้อมูล ดังนั้นบริษัทต่างๆ จึงควรให้ความสำคัญมากขึ้นกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพ

ประโยชน์ต่างๆ ที่กล่าวมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งประโยชน์ต่อบริษัทผู้เปิดเผยข้อมูล จะไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลไม่เป็นที่ประจักษ์แก่ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นการกระตุ้นให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพสูงขึ้นเพื่อยกระดับของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท จึงจำเป็นต้องมีระบบการประเมินคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลและเผยแพร่ผลการประเมินคุณภาพดังกล่าว ไปยังผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งจะมีประโยชน์ต่อทั้งนักลงทุนและนักวิเคราะห์การเงิน และยกระดับการยอมรับในวิชาชีพบัญชี อันเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาในวงการบัญชีไทย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved