

### การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาการจัดรายการต่างๆ เข้ากลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การประเมินราคา การได้มา การเลิกใช้ และจำหน่ายทรัพย์สิน การประเมินราคาทรัพย์สินใหม่และการคิดค่าเสื่อมราคา (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีตัวตน ซึ่งกิจการ

ก. มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า ไว้ใช้ในการบริหารงาน และอาจรวมถึงสิ่งที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว

ข. ได้มาหรือสร้างขึ้นเอง โดยมีความตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อเนื่องตลอดไป

ค. ไม่ตั้งใจที่จะขายในการดำเนินงานตามปกติ

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชี และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคาแล้ว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 ยังระบุเพิ่มเติม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 9 การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ดังนี้

- (1) ให้เปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการบันทึกราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และในกรณีที่กิจการใช้เกณฑ์มากกว่าหนึ่งวิธี ก็ให้แสดงราคาขั้นต้นก่อนหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินแต่ละประเภทของแต่ละวิธีด้วย
- (2) กรณีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงราคาที่ตีใหม่ ก็ให้เปิดเผยวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาที่ตีใหม่ รวมถึงนโยบายเกี่ยวกับเงื่อนไขและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกรณีที่ราคาใหม่ วิธีหรือดัชนีที่ใช้ ปีที่มีการตีราคาใหม่ และในกรณีที่ให้ผู้ประเมินราคาอิสระเป็นผู้ประเมินราคาก็ให้เปิดเผยให้ทราบด้วย

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พบว่าจะมีการนำเสนอราคาทุนและวิธีคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งผลการศึกษารูปได้ดังนี้

ตารางที่ 3-7 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ชื่อบัญชีและจำนวนเงิน (ภาพรวม)	100.0	-	100.0
รายละเอียด	81.4	18.6	100.0
การเปรียบเทียบระหว่างงวด	7.5	92.5	100.0
เงื่อนไขการค้าประกัน	3.6	96.4	100.0
เกณฑ์การประเมินราคา	-	100.0	100.0

จากตารางที่ 3-7 แสดงให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น จะเน้นการแสดงผลภาพรวมของหมวดดังกล่าว พร้อมทั้งมีการเปิดเผยรายละเอียดหมวดหมู่ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ร้อยละ 81.4 การเปรียบเทียบระหว่างงวดบัญชีมีการนำเสนออย่างน้อยเพียงร้อยละ 7.5 การเปิดเผยเงื่อนไขการค้าประกันมีเพียงร้อยละ 3.6 ซึ่งคณะผู้วิจัยไม่แน่ใจว่างบการเงินมีการกู้ยืมเพียงร้อยละ 3.6 หรือมีการกู้ยืมมากกว่านี้แต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลซึ่งควรมีการทำวิจัยในประเด็นนี้เพิ่มเติม เกณฑ์การประเมินราคาไม่มีการเปิดเผยอย่างชัดเจน ทางด้านนโยบายบัญชีที่เกี่ยวข้องจะเปิดเผยเพียงร้อยละ 38.4 ซึ่งจะเปิดเผยวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาเท่านั้น

#### การบัญชีค่าเสื่อมราคา

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดแนวทางการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้กับทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพทุกชนิด ยกเว้นรายการดังต่อไปนี้

1. ป่าไม้และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งสามารถสร้างขึ้นทดแทนได้
2. แหล่งแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นทดแทนได้ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการสำรวจต่างๆ
3. ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้า วิจัย และพัฒนา
4. ค่าความนิยม และค่าสิทธิต่างๆ

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ ส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้ การคำนวณค่าเสื่อมราคาต้องทราบถึงอายุการใช้งาน มูลค่าของทรัพย์สิน และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา)

หลักการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคามีระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 นโยบายการบัญชีแล้ว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 การบัญชีค่าเสื่อมราคา กล่าวถึงข้อมูลที่ควรเปิดเผยดังนี้

1. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
2. อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
3. ค่าเสื่อมราคาทั้งหมดในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
4. ราคาทุนเดิมของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ และค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 3-8 : การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
วิธีคิดค่าเสื่อมราคา	44.3	55.7	100.0
อัตราค่าเสื่อมราคา	50.5	49.5	100.0
อายุการใช้งาน	31.9	68.1	100.0
จำนวนค่าเสื่อมราคา (บาท)	70.4	29.6	100.0
ค่าเสื่อมราคาสะสม (บาท)	26.4	73.6	100.0
ราคาทุน	34.9	65.1	100.0

จากตารางที่ 3-8 พบว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคา แสดงรายละเอียดใน 2 ส่วนคือ มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อนโยบายบัญชี และเปิดเผยข้อมูลอีกครั้งในหัวข้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การแสดงรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลมีตั้งแต่วิธีคิดค่าเสื่อมราคา อัตราค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งาน มูลค่าค่าเสื่อมราคา มูลค่าค่าเสื่อมราคาสะสม และราคาทุน ซึ่งมีระดับการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกัน

เนื่องจากการยื่นงบการเงินเพื่อเสียภาษีอากร มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างมาก ตามแบบ ภงด. 50 กำหนดรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาคือ รายการทรัพย์สิน วัน เดือน ปี ที่ซื้อหรือได้มา ราคาทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มา อัตราร้อยละ มูลค่าต้นทุนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาหักในรอบบัญชีนี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมถึงปัจจุบัน และมูลค่าต้นทุนหลังจากหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาแล้วจนถึงปัจจุบัน ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการบัญชีค่าเสื่อมราคาจึงเป็นที่แพร่หลายอย่างมาก

### **หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ เป็นมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และลูกหนี้ที่เรียกเก็บไม่ได้ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดค่านิยาม (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ) ดังนี้

**ลูกหนี้การค้า** หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการดำเนินการค้าปกติของธุรกิจ และจะมีชื่อบัญชีที่แตกต่างกันได้ตามประเภทของธุรกิจ

**ลูกหนี้อื่น** หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าปกติของธุรกิจ

**หนี้สูญ** หมายถึง ลูกหนี้ที่ได้ติดตามทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และได้ตัดจำหน่ายออกจากบัญชี

**หนี้สงสัยจะสูญ** หมายถึง ลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ แต่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**ค่าเผื่อหนี้สูญ หรือค่าเผื่อหนี้สูญสงสัยจะสูญ** หมายถึง จำนวนที่กันไว้สำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ และถือเป็นบัญชีปรับมูลค่าที่ตั้งขึ้นเพื่อแสดงเป็นรายการหักจากบัญชีลูกหนี้ในงบการเงิน เพื่อให้คงเหลือเป็นมูลค่าสุทธิของลูกหนี้ที่คาดว่าจะเก็บได้

การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ ควรมีการเปิดเผยในส่วนของนโยบายบัญชีเกี่ยวกับวิธีประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ส่วนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดแนวทางการเปิดเผยข้อมูลดังนี้ ให้แสดงบัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าเป็นรายการหักจากลูกหนี้การค้า และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้อื่นก็ให้แสดงเป็นรายการหักจากลูกหนี้อื่นที่เกี่ยวข้อง ถ้าหากมีการแสดงลูกหนี้ในงบดุลด้วยมูลค่าสุทธิ ให้เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ สามารถสรุปผลได้  
ดังนี้

ตารางที่ 3-9 : การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญ และหนี้สูญ (หน่วย : ร้อยละ)

รายการ	มี	ไม่มี	รวม
ข้อบัญญัติและจำนวนเงิน	1.6	98.4	100.0
วิธีประมาณค่าเพื่อหนี้สูญ	0.3	99.7	100.0

การเปิดเผยข้อมูลเรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีอยู่ 2 แห่งคือ หัวข้อนโยบายบัญชีและหัวข้อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ จากตารางที่ 3-9 แสดงการเปิดเผยภายใต้หัวข้อหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญพบว่า มีการเปิดเผยข้อมูลน้อยมาก มีเพียง 5 รายที่เปิดเผยเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญ การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะกล่าวถึงข้อบัญญัติ จำนวนเงิน และวิธีประมาณค่าเพื่อหนี้สูญ

สาเหตุที่ทำให้การเปิดเผยข้อมูลหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญค่อนข้างน้อย เนื่องจากจากปัญหาทางด้านภาษีอากรที่มีขั้นตอนในการยินยอมให้หักเป็นหนี้สูญค่อนข้างยาก ทำให้ธุรกิจไม่เห็นความสำคัญในการสะท้อนภาพที่แท้จริงของบัญชีลูกหนี้

#### การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 การบัญชีสำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เป็นมาตรฐานที่กำหนดแนวทางปฏิบัติโดยเน้นปัญหาในเรื่องต่อไปนี้

1. ภายใต้สถานการณ์ใดบ้างที่หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่แสดงไว้ในราคาทุน ควรลดลงต่ำกว่าราคาทุน
2. หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ซึ่งได้ลดราคาลงมาต่ำกว่าทุนแล้ว ควรเพิ่มราคาขึ้นใหม่หรือไม่หากราคาตลาดนั้นต่ำ หรือด้วยสาเหตุอื่นที่ทำให้ราคาหลักทรัพย์นั้นสูงขึ้น
3. ควรรับรู้และรายงานงบกำไรขาดทุนจากการขายหลักทรัพย์ และจากการเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดอย่างไร ทั้งหลักทรัพย์ประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดเป็นการชั่วคราวและเป็นการถาวร