

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษา เรื่อง การศึกษาผลการประยุกต์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) ผู้วิจัยได้ค้นคว้า และรวบรวมเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. แนวคิดการรับรู้และนำเสนอมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 1.1 การกำหนดราคาหรือมูลค่าเริ่มแรกที่จะรับรู้รายการ
 - 1.2 การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากการกำหนดมูลค่าเริ่มแรกแล้ว
 - 1.3 การปรับปรุงมูลค่าและอายุการใช้งานเมื่อสิ้นรอบบัญชี
2. แม่บทการบัญชี
3. มาตรฐานการบัญชี
4. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
5. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดการรับรู้และนำเสนอมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บริษัท ดำเนินงานสอบบัญชี เอส ที แอนด์ แอสโซซิเอตส์ จำกัด กล่าวว่า จากการพัฒนาแนวคิดการรับรู้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในต่างประเทศอย่างต่อเนื่อง เกิดจากธุรกิจที่มีมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สูง เช่น ธุรกิจโรงแรม ธุรกิจสายการบิน ธุรกิจทำอากาศยาน เป็นต้น ที่ต้องใช้เงินลงทุนที่มีจำนวนสูง จากนั้นลงทุนทั้งภายในและภายนอกองค์กร ได้แก่ การลงทุนจากผู้ถือหุ้น โดยตรงและแหล่งเงินกู้ต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่ผู้เกี่ยวข้องและนักลงทุนต้องการทราบข้อมูลทางการเงินที่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงออกมาเพื่อจะได้พิจารณาตัดสินใจลงทุนหรือให้กู้

ในปัจจุบันมีแนวคิดที่จะนำเสนอมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องและผู้สนใจได้รับข้อมูลที่สามาร “คาดการณ์” อนาคตของมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ กล่าวได้ว่าการกำหนดประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตสามารถกำหนดจากการใช้ประโยชน์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นั้น สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่ได้จากการขาย การผลิตและการใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ไม่น้อยเพียงใดตลอดอายุการใช้งานว่า “มูลค่าสุทธิธรรม” ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น

จากแนวคิดดังกล่าวอาจสรุปได้ว่า เมื่อใดยังคงมีการใช้และก่อประโยชน์ในอนาคตของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ยังคงมีอยู่ แต่ถ้าไม่มีการใช้หรือไม่มีประโยชน์ในอนาคต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ก็จะไม่มีค่าใด ๆ

1. การกำหนดราคาหรือมูลค่าเริ่มแรกที่จะรับรู้รายการ

การกำหนดมูลค่าราคาหรือมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น หมายถึง การกำหนดมูลค่าเมื่อได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นว่าประกอบด้วยค่าใช้จ่ายที่สะสมรวมกันเป็นต้นทุนรวมสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ข้อควรพิจารณาที่สำคัญได้แก่

1.1 การกำหนดกลุ่มของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง การกำหนดว่าสินทรัพย์ใดควรจะอยู่ในกลุ่มใดแยกตามประเภทและหน้าที่ตลอดอายุการใช้งานที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย ในอดีตจนปัจจุบันมักนิยมแบ่งประเภทสินทรัพย์ออกตามเงื่อนไขของประมวลรัษฎากร ดังนั้นเมื่อมีการปรับปรุงกลุ่มของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่นำมาใช้ในประเทศไทย ตามประเภทและอายุการใช้งานให้เหมาะสม ปัญหาที่จะเกิดขึ้น ได้แก่ การที่นักบัญชีเป็นผู้กำหนดอายุการใช้งานอาจจะไม่เหมาะสม จากประเด็นนี้เองทำให้เกิดแนวคิดที่จะนำผลงานของผู้เชี่ยวชาญ มาใช้ประกอบการพิจารณาอายุการใช้งาน ซึ่งจะเป็นผลให้ การบันทึกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยใช้แนวคิดตามอายุการใช้งานอาจทำให้นอกจากพิจารณารับรู้รายการตามประเภทกลุ่มแล้วอาจจะต้องพิจารณารายการตามกลุ่มย่อยหรือชิ้นส่วนซึ่งมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกันด้วย ทั้งนี้ควรพิจารณาตามหลักสำคัญเป็นเกณฑ์ มีหลักฐานที่เชื่อถือได้ ประกอบการพิจารณาและต้องใช้วิจารณญาณเพื่อให้เกิดความเหมาะสมเป็นรายกรณี

1.2 การเริ่มต้นและสิ้นสุดของต้นทุนรวมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อมีการเปิดและปิดโครงการหลังจากได้รับอนุมัติจากผู้บริหารแล้ว ควรจัดทำรายงานโดยรวบรวมเอกสารสำเนาแยกจากใบสำคัญจ่ายที่ต้องแนบเอกสารต้นฉบับไว้

องค์ประกอบของต้นทุนจะประกอบด้วย ค่าซื้อต่าง ๆ ภาษีหรืออากรที่ไม่สามารถโอนต่อได้ (ภาษีซื้อขอคืนไม่ได้ ค่าภาษีนำเข้า ค่าขนส่งเข้าและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่พิจารณาแล้วว่าเป็นรายจ่ายที่ทำให้มีสิ่งสินทรัพย์นั้น หรือได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น) การรับรู้มูลค่าสะสมนั้นควรรับรู้จนถึงขณะที่สินทรัพย์นั้นได้มา ต้องไม่เกินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ค่าใช้จ่ายจากการทดสอบหรือเทียบเท่าในการประกอบติดตั้งต้องใช้ความรอบคอบไม่ให้มีมากเกินไปจน

2. การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หลังจากการกำหนดมูลค่าเริ่มแรกแล้วหลังจากการรับรู้รายการ

เมื่อมีการรับรู้รายการของสินทรัพย์ครั้งแรกแล้ว ในระหว่างการใช้งานจนถึงวันที่ตัดออกจากบัญชีหรือหมดอายุการใช้ อาจมีการเปลี่ยนแปลงมูลค่า โดยทั่วไปมักจะเกิดจาก

2.1 การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี หากมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเกิดขึ้น มักจะมีการกำหนดแนวทางในการปรับปรุงไว้ในมาตรฐานที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น โดยทั่วไปจะกำหนดวิธีการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่เริ่มใช้ ถ้ามีความประสงค์จะนำมาตรฐานมาใช้ก่อนจะต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ต้องพิจารณาการนำเสนอรายงานการเงินที่นำมาเปรียบเทียบกับ

2.2 ผลการปรับปรุงรายการจากข้อมูลที่น่าเชื่อถือที่ได้รับเพิ่มเติมเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้น และมีผลกระทบต่อรายงานการเงินในด้านฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานหรือกระแสเงินสด

ในระหว่างที่สินทรัพย์ในส่วนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีอายุการใช้งานมากกว่า 12 เดือน มีการเปลี่ยนแปลง เช่น การต่อเติมและปรับปรุงขยายตลอดการซ่อมแซม รายจ่ายดังกล่าวจะรับรู้เป็นการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้อย่างไร สำหรับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ใช้ในปัจจุบันได้กำหนดแนวทางพิจารณาดังต่อไปนี้

- ประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคตที่เพิ่มขึ้นจากอายุการใช้งานที่ยาวนานขึ้น เช่น วัดจากจำนวนปีที่คาดว่าจะใช้งานเพิ่มผลผลิตขึ้น เช่น จำนวนผลผลิตที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้น ประสิทธิภาพดีขึ้น เช่น อัตราจำนวนผลผลิตต่อชั่วโมงเพิ่มขึ้น

- การรับรู้ตามส่วนประกอบหรือแต่ละชิ้นส่วนที่สำคัญ สำหรับส่วนที่ผ่านหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว เนื่องจากมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกันสำหรับการ “เปลี่ยนแทน”

ต้องพิจารณาปรับปรุง โดยการนำเอามูลค่าของชิ้นส่วนเดิมออกจากบัญชี เนื่องจากถ้าไม่นำออกจะเกิดความซ้ำซ้อนกันระหว่างชิ้นส่วนใหม่กับชิ้นส่วนเก่าได้

- รายจ่ายที่มีการปรับปรุงทำเพียงเพื่อดำรงรักษาสภาพเดิมไว้ จะรับรู้รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาการใช้งาน ซึ่งอาจจะเกิดเป็นอัตราส่วนตามเวลาที่เกิดขึ้น ยังคงรับรู้เป็นรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้น รายจ่ายบางกรณีอาจพิจารณาอมรับเป็นส่วนเพิ่มของสินทรัพย์ได้ เช่น การปรับปรุงซ่อมแซมสภาพอาคารเพื่อใช้เก็บรักษาสินค้า ถึงแม้ว่ารายจ่ายจะไม่ทำให้ผลผลิตเพิ่มขึ้นแต่อาจทำให้อาคารนั้นสามารถใช้ประโยชน์ได้นานขึ้น

- ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสภาพของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีสาระสำคัญ เช่น ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสภาพเครื่องบิน ซึ่งต้องเกี่ยวข้องกับการดำรงคุณภาพและการมีอยู่ของสินทรัพย์นั้น อาจต้องพิจารณารับรู้เป็นสินทรัพย์แยกต่างหากและตัดจำหน่ายตลอดระยะเวลาจนถึงวันที่ตรวจครั้งต่อไป

3. การปรับปรุงมูลค่าและอายุการใช้งานเมื่อสิ้นรอบบัญชี

เมื่อสิ้นรอบบัญชี แต่ละรอบ ไม่ว่าจะเป็นรายเดือน รายสามเดือนหรือรายปี ควรมีการปรับปรุงมูลค่าและอายุการใช้งานอย่างสม่ำเสมอ การพิจารณาปรับลดมูลค่าตามอายุการใช้งานมีประเด็นที่ควรพิจารณาดังนี้

3.1 การตัดจำหน่ายเมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งานเมื่อสิ้นสุดการใช้งาน มูลค่าสินทรัพย์จะเท่ากับค่าเสื่อมราคาสะสมหรือมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับศูนย์ แต่ในปัจจุบันเราได้นำแนวคิดการใช้ประโยชน์หรือประโยชน์ที่ยังคงมีในอนาคต มาปฏิบัติถึงแม้จะมีการประมาณอายุการใช้งานตั้งแต่ได้สินทรัพย์มาตั้งแต่แล้วก็ตาม เราสามารถประมาณอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจในอนาคต ได้อีกหากอายุการใช้งานที่เพิ่มเติมมีสาระสำคัญและเราควรประมาณอายุการใช้งานใหม่ทุกรอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง หากประโยชน์ในอนาคตของสินทรัพย์หมดลง เราควรที่จะขออนุมัติตัดออกจากบัญชี เมื่อไม่ได้ใช้งานแต่ในทางภาษีของกรมสรรพากรยังคงให้มีมูลค่าราคาตามบัญชีไว้ 1 บาท ตัดออกได้ ก็ต่อเมื่อมีการจำหน่ายโอนและการทำลาย ตามกฎเกณฑ์ของกรมสรรพากร

3.2 การคิดค่าเสื่อมราคา แนวคิดการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการตัดจำหน่ายอายุการใช้งานของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยการประมาณการรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกควรพิจารณารับรู้ตามองค์ประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งแตกต่างจากเดิมที่รับรู้ตามสภาพทั้งหมด เช่น ตัวถัง เครื่องบิน ควรแยกการรับรู้รายการและการคิดค่าเสื่อมราคาออกจากเครื่องยนต์ของเครื่องบินซึ่งมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกัน สำหรับการขยายอายุหรือประมาณอายุการใช้งานเพิ่มเติมเราควรจะคิดค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าตามบัญชีที่เหลืออยู่ ณ วันที่ประมาณอายุการใช้งานใหม่ ซึ่งปกติมักเกิดขึ้นเมื่อสิ้นรอบบัญชี

3.3 การค้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อาจมีการค้อยค่า ในแนวคิดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 โดยการนำแนวคิดการค้อยค่ามาใช้ เราเน้นพิจารณาถึงประโยชน์ที่ใช้ในอนาคต ดังนั้น สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ยังมีอายุการใช้งานเหลืออยู่แต่ไม่ได้ใช้งานเป็นปกติ ซึ่งอาจมาจากหลายสาเหตุ เช่น การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการผลิต ความต้องการของสินค้าและบริการของผู้บริโภคหรือตลาดในอนาคต เป็นต้น

ข้อสรุปในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่สำคัญ

1. การวางแผนในการกำหนดหมวดหรือกลุ่มของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. ให้ผู้บริหารกำหนดนโยบายในการ
 - 2.1 ประมาณอายุการใช้งาน
 - 2.2 ประมาณมูลค่า
 - 2.3 แนวโน้มทางการตลาดและความต้องการของผู้บริโภคในอนาคต
 - 2.4 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

2.5 ดัดจำหน้าขอยกจากบัญชี

แม่บทการบัญชี

แม่บทการบัญชี (Conceptual Framework) กำหนดขึ้นมาเพื่อวางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนอการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี ในอนาคตและในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน
2. เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในการปรับข้อกำหนดมาตรฐานและการปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอการเงินให้สอดคล้องกัน
3. เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตรฐานการบัญชีมาปฏิบัติ รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรับรอง
4. เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่
5. ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
6. ให้ผู้สนใจได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนด มาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

จากวัตถุประสงค์ของแม่บทการบัญชีจะเห็นได้ว่า แม่บทการบัญชีเป็นแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการบัญชีจะใช้แม่บทการบัญชีเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชีให้มีความสอดคล้องกัน

ลักษณะและวิธีการบัญชีขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจเป็นส่วนใหญ่ผลสรุปของรายการทางธุรกิจที่ขยายตัวมากขึ้น ทำให้เกิดความจำเป็นที่ต้องมีการปรับปรุงวิธีการบันทึกบัญชีให้มีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นในช่วงเวลาที่ผ่านมา เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ และนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผน ควบคุม เพื่อความทันต่อเวลาและประหยัดทรัพยากร

มาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชี หรือ หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หมายถึงข้อตกลงหรือความเห็นพ้องต้องกันเกี่ยวกับหลักการบัญชี หรือ วิธีการปฏิบัติจนเป็นกฎเกณฑ์ หรือประเพณีนิยม ในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชี มักจะเกิดแนวคิดขั้นมูลฐานทางการบัญชีและได้พัฒนาต่อโดยใช้เหตุผลจนบรรรมเนียมประเพณี ประสพการณ์การใช้งานเกิดความเคยชินและความ

จำเป็นในทางปฏิบัติ ปัจจัยที่ทำให้การบัญชีมีความเจริญก้าวหน้า คือ การลงทุนทางการค้า สภาพทางเศรษฐกิจและการพัฒนาทางเทคโนโลยี ทำให้การบัญชีได้มีการเปลี่ยนแปลง นักวิชาชีพบัญชีมีมากขึ้นจนก่อตั้งเป็นสมาคมนักวิชาชีพบัญชีได้ยึดแนวความคิดจากสภาวิชาชีพในประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกามาปรับปรุงและประยุกต์ใช้กับการบัญชีของไทย

มาตรฐานการบัญชีเป็นคำที่นักบัญชีของไทยเห็นว่าเหมาะสมและมีความหมายเดียวกับ “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” (General Accepted Accounting Principle) โดยถือว่าสิ่งใดที่เป็นมาตรฐานการบัญชีสิ่งนั้นต้องเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย สถาบันวิชาชีพการบัญชีได้ประกาศมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อเป็นแนวทางให้นักบัญชีปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ฉบับที่ 32 เดิม) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 เพื่อลดจำนวนทางเลือก ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องที่เกิดขึ้นภายในมาตรฐานการบัญชี และเพื่อให้มีข้อกำหนดเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ พ.ศ. 2552 ซึ่งได้มีการปรับปรุงแก้ไขใหม่

วัตถุประสงค์หลัก

เป็นการปรับปรุงภายในขอบเขตจำกัด มีการกำหนดแนวทางและคำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในบางเรื่องไม่พิจารณาแก้ไขหลักการพื้นฐานในมาตรฐานฉบับเดิม ข้อควรพิจารณาและประเด็นปัญหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16

การวัดมูลค่าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้

ตามย่อหน้าที่ 15 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นต้นทุนสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุนประกอบด้วย

ตามย่อหน้าที่ 16 ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขายต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมใช้งานได้ตามประสงค์ของฝ่ายบริหาร

ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น

การประมาณการต้นทุนการรื้อถอน ขนย้าย ฟื้นฟูให้คืนสภาพตามมาตรฐานกำหนดว่า ให้รวมต้นทุนที่ประมาณการเบื้องต้นสำหรับการรื้อ ขนย้ายและการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อได้สินทรัพย์นั้นมาหรือจากการใช้สินทรัพย์นั้น กรณีที่ กิจการมีสินทรัพย์ตั้งอยู่บนเนื้อที่ที่เช่า ที่ไม่ใช่กรรมสิทธิ์ของบริษัทและในสัญญาเช่ามีข้อตกลงให้ คืนพื้นที่เช่าตามสภาพ เช่น ตั้งอยู่ในนิคมอุตสาหกรรม บริษัทต้องตั้งประมาณการหนี้สินและรับรู้ สินทรัพย์เพิ่มขึ้นด้วยมูลค่าปัจจุบันของการประมาณนั้นพร้อมทั้งดอกเบี้ยจ่ายคู่กับประมาณการ หนี้สินในแต่ละปี มีรายการค่าเสื่อมเพิ่มเติมจากมูลค่าที่จ่ายเข้ามา จนกว่าจะมีการเลิกใช้สินทรัพย์ นั้นพร้อมโอนตัดรายการประมาณการหนี้สินออกคู่กับการจ่ายเงินสดในการรื้อถอน ขนย้าย ฟื้นฟู ให้คืนสภาพ

สรุปประเด็น: การพิจารณาประมาณการหนี้สินดังกล่าวอาจจำเป็นต้องใช้วิศวกรในการ คำนวณประมาณการหนี้สิน จึงเป็นการเพิ่มงานให้วิศวกร แต่ถ้าบริษัทไม่มีวิศวกรในการประมาณ การหนี้สิน จำเป็นต้องจ้างผู้ประเมินอิสระที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้นๆ ก็จะทำให้บริษัทมี ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นด้วย (อนุากร พงศ์ธาดา และศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2546)

ผู้วิจัยมีความเชื่อว่า มีปัญหาและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นใน ด้านหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเช่น วิศวกรและซ่อมบำรุงมีหน้าความรับผิดชอบเพิ่มมากขึ้น และด้านนโยบายบริษัทคือต้องจ้างผู้ ประเมินอิสระ ทำให้บริษัทต้องมีค่าใช้จ่ายในส่วนนี้เพิ่มขึ้นอีก

การวัดมูลค่าของรากากทุน

ตามย่อหน้าที่ 24 กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยน กับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทน หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนและไม่ เป็นตัวแทนข้อพิจารณาที่กล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็น ตัวแทนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนอื่น อย่างไรก็ตามกิจการสามารถประยุกต์ใช้ข้อพิจารณาดังกล่าว กับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีที่กล่าวไว้ได้ กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์
2. กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลก ได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามแนวทางนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะ ไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่า ยุติธรรมกิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้น โดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ในอัตรการบันทึกสินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยนกัน ให้พิจารณาที่ สินทรัพย์นั้นมีความคล้ายคลึงกันหรือไม่ ถ้ามีความคล้ายคลึงกันก็จะไม่ต้องรับรู้ผลการกำไร

ขาดทุน แต่ถ้าไม่คล้ายคลึงกันก็จะเกิดผลกำไรขาดทุนขึ้น ตามมาตรฐานนี้สรุปได้ว่า ถ้าบริษัทมีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์เท่ากับสินทรัพย์ใหม่ทั้งที่ไม่เป็นตัวเงินและที่เป็นตัวเงินจะต้องบันทึกสินทรัพย์ใหม่ด้วยราคายุติธรรม เว้นแต่การแลกเปลี่ยนนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ สินทรัพย์ใหม่จะบันทึกด้วยราคาตามบัญชี

การแลกเปลี่ยนที่ขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์เท่ากับสินทรัพย์ใหม่ไม่ได้มีการกำหนดมูลค่าหรือราคาในการแลกเปลี่ยน แต่ได้นำมาแลกเปลี่ยนกัน โดยไม่ได้คำนึงถึงมูลค่ายุติธรรม หรือไม่ได้มีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมไว้ ถือได้ว่าการแลกเปลี่ยนนั้นขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์

การแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทำให้กระแสเงินสดของสินทรัพย์เก่าแตกต่างจากกระแสเงินสดของสินทรัพย์ใหม่ หรือมีผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เนื่องจากราคาของสินทรัพย์เท่ากับสินทรัพย์ใหม่มีมูลค่าไม่เท่ากันนำมาแลกเปลี่ยนกัน

สรุปประเด็น: กิจการได้รับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน คือเปลี่ยนเป็นเงินสดด้วยจำนวนไม่แน่นอน หรือแลกเปลี่ยนพร้อมกับสินทรัพย์ไม่มีตัวเงินกับสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน ให้กิจการใช้วัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคายุติธรรม ยกเว้นหลังจากได้สินทรัพย์มาแล้ว กิจการมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานทำให้เกิดเงินสดจากสินทรัพย์นั้น การเปลี่ยนแปลงนี้ แสดงว่าเงินสดมีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ต้องถือได้ว่าการแลกเปลี่ยนทางเนื้อหาเชิงพาณิชย์ ย่อมต้องใช้ราคายุติธรรมและกรณีปกติจะมีกำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์เสมอ

ผู้วิจัยมีความเชื่อว่า มีปัญหาและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นใน ด้านผู้ทำบัญชี คือมีความยุ่งยากในการบันทึกบัญชีมากขึ้น

ค่าเสื่อมราคา

ตามข้อหน้าที่ 43 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น

ตามข้อหน้าที่ 48 กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นกรณีที่ได้นำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น

แนวทางส่วนประกอบ ตามมาตรฐาน พิจารณาว่า สินทรัพย์หนึ่งรายการมีส่วนประกอบหลายส่วนด้วยกันซึ่งอาจจะใช้งานหรือใช้ประโยชน์ไม่เท่ากัน มีความแตกต่างกันในประโยชน์ของสินทรัพย์ ดังนั้นเมื่อกิจการได้มีการซื้อหรือได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องแยก

ส่วนประกอบของสินทรัพย์ออกจากกัน โดยกำหนดให้แยกเฉพาะ “ส่วนประกอบที่มีต้นทุนที่มีนัยสำคัญ” เมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์ การแยกส่วนประกอบควรพิจารณาแยกเฉพาะสินทรัพย์ที่เป็นรายได้หลักเพียงอย่างเดียว

สรุปประเด็น: ที่เกี่ยวข้องที่กิจการควรดำเนินการให้เหมาะสมและให้ถูกต้องควรแยกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ว่าเป็นประเภทใดบ้าง อายุการใช้ประโยชน์และสาระสำคัญที่เป็นเกณฑ์ในการแยกส่วนประกอบ ซึ่งอาจจะแตกต่างตามประเภทของอุตสาหกรรม ผู้ที่จะให้ข้อมูล ได้ดี คือวิศวกรที่ทราบลักษณะการใช้งานที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พร้อมกันนี้ หากเป็นเครื่องจักร ควรพิจารณาแผนซ่อมบำรุงควบคู่กันไปด้วย เพื่อจะได้ประเมินอายุการใช้งานของส่วนประกอบได้อย่างเหมาะสม บริษัทที่มีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มากอาจต้องพิจารณาประมาณในการแยกสินทรัพย์และเครื่องเก็บบันทึกข้อมูลสำรอง (Server) ในการรองรับข้อมูลที่เพิ่มขึ้น บริษัทต้องปรับค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม ซึ่งมีแนวโน้มที่จะทำให้ส่วนของค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสูงขึ้นเพราะมีการตัดค่าเสื่อมในส่วนประกอบเร็วขึ้น ถ้าบริษัทมีการตัดค่าเสื่อมจนมูลค่าตามบัญชีเหลือ 1 บาท แต่ยังใช้สินทรัพย์นั้นอยู่อาจไม่ต้องทบทวนมูลค่าสินทรัพย์

กรณีที่บริษัทมีการซื้อสินทรัพย์มาเปลี่ยนแทน โดยรัฐบาลรายการนั้นเป็นสินทรัพย์และตัดค่าเสื่อมราคาไป โดยไม่มีการตัดรายการสินทรัพย์เดิมออก ทำให้ไม่มีการรับรู้ผลกำไรขาดทุนของสินทรัพย์ที่ตัดค่าเสื่อมราคาไม่หมดแต่เลิกใช้แล้วควรจะมีการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด

ผู้วิจัยมีความเชื่อว่า มีปัญหาและผลกระทบ ได้แก่ ด้านผู้ทำบัญชี ด้านหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ด้านนโยบายบริษัท ด้านโปรแกรมสำเร็จรูปบัญชี ด้านการจัดทำงานการเงินและปัญหาอาจเกิดจากผู้เกี่ยวข้อง ขาดความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาและแนวปฏิบัติที่ถูกต้อง

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

ตามย่อหน้าที่ 50 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

ตามย่อหน้าที่ 51 กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชีและหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่องนโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

ตามย่อหน้าที่ 60 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ตามข้อหน้าที่ 61 กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุด ทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญกิจการจะต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

การทบทวนการคำนวณค่าเสื่อมราคา เมื่อมีแนวทางในการแยกส่วนประกอบนั้น หมายถึง สินทรัพย์มีอายุการใช้งานที่แตกต่างกัน กิจการควรจะต้องพิจารณาทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ต่างไปจากที่ได้ประมาณการไว้ กิจการต้องถือว่ามีเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป คือ เริ่มเปลี่ยนแปลงมูลค่าเสื่อมราคาตั้งแต่นั้นจนถึงว่ามีข้อเท็จจริงใหม่ว่าต้องเปลี่ยนอีก ให้รวมถึงการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย

สรุปประเด็น: อาคารและอุปกรณ์ประเภทใดบ้างที่ต้องทำ การทบทวนอายุการใช้ประโยชน์ วิธีการคำนวณค่าเสื่อมและมูลค่าคงเหลือ เป็นประจำทุกปี เพราะบางประเภทอาจไม่จำเป็นต้องมีการทบทวนทุกปี เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการคำนวณค่าเสื่อมราคากิจการจะต้องขออนุญาตอธิบดีกรมสรรพากรด้วย

ผู้วิจัยมีความเชื่อว่า มีปัญหาและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นในด้านผู้ทำบัญชี คือ มีหน้าที่ความรับผิดชอบและความยุ่งยากในการบันทึกบัญชีเพิ่มมากขึ้น ด้านหน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือวิศวกรหรือซ่อมบำรุงต้องประเมินอายุการใช้ประโยชน์

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

วิธีการตีราคาใหม่

ตามข้อหน้าที่ 31 ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบดุลอย่างมีสาระสำคัญ

ตามย่อหน้าที่ 36 หากกิจการเลือกตราค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตราค่าใหม่กับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตราค่าใหม่ด้วย

ตามย่อหน้าที่ 39 หากการตราค่าสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตราค่าใหม่โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตราค่าใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตราค่าสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

ตามย่อหน้าที่ 40 หากการตราค่าสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตราค่าใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตราค่าใหม่ไปรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์” ที่สะสมอยู่ในส่วนของเจ้าของลดลงตามไปด้วย

การตราค่าใหม่ เมื่อกิจการมีการซื้อหรือสร้างที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ต่อมาภายหลังมูลค่าบัญชีของสินทรัพย์มีการเปลี่ยนแปลง กิจการอาจจะเลือกตราค่าใหม่ และเมื่อกิจการได้รับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้วโดยการวัดมูลค่าภายหลังด้วยราคาบัญชีรวม (หมายถึงมูลค่าที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงยินยอมที่จะแลกเปลี่ยนกันอย่างมีอิสระ) ณ วันที่ มีการตราค่าใหม่หักด้วย ค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม การตราค่าใหม่ จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. เมื่อราคาตามบัญชีต่ำกว่าราคาประเมินสินทรัพย์ด้วยมูลค่าบัญชีรวม
2. การกำหนดมูลค่าบัญชีรวม ต้องเกิดจากผู้ประเมินอิสระที่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพประเมิน

3. การตราค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์กิจการต้องตีทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน จะตราค่าบางรายการไม่ได้

4. ผลจากการตราค่า

ถ้าตราค่าเพิ่ม ถ้าผลของการตราค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ใหม่เพิ่มขึ้น จะถือเป็น “ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์” จะนำไปแสดงไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและกิจการจะรับรู้ส่วนเพิ่มในกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตราค่าลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

ถ้าตราคาสดลง ผลของการลดลงจะถือเป็นรายการในกำไรหรือขาดทุนและกิจการรับรู้มูลค่าที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไม่เกินกว่าส่วนเกินทุนจากการตราคาสินทรัพย์

การโอนส่วน เมื่อกิจการมีการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชี จะต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม

5. การตราคาสินทรัพย์ที่มีการหักค่าเสื่อมราคา ในการตราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะมีสินทรัพย์บางประเภทที่มีการหักค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ เช่น เครื่องจักร อาคารและอุปกรณ์ต่าง ๆ ตามมาตรฐาน ได้กำหนดทางเลือกในการตราคาใหม่ ได้ 2 วิธี

1. ปรับค่าเสื่อมราคาสะสม ตามสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และขาดทุนด้อยค่าสะสมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทำให้มูลค่าที่ตราคาใหม่เท่ากับราคาที่ดีใหม่

2. หักออกจากมูลค่าตามบัญชี วิธีนี้กิจการใช้วิธีหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนด้อยค่าสะสม เพื่อปรับมูลค่าสุทธิของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่

สรุปประเด็น : ตามมาตรฐาน กำหนดว่า ในระหว่างที่กิจการใช้งานอยู่ สินทรัพย์ที่ตราคาใหม่อาจทยอยโอนส่วนเกินทุน ดังกล่าวไปกำไรสะสมด้วยจำนวนเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคา

ที่คำนวณจาก มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากทุนเดิมของสินทรัพย์ โดยต้อง ไม่กระทำการผ่านกำไรหรือขาดทุน ทำให้บริษัทจะต้องมีค่าเสื่อมราคาในกำไรหรือขาดทุนสูงขึ้นตามราคาที่ดีใหม่ จึงเป็นปัญหาว่ากิจการจะมีผลกระทบในการเลือกตัดสินใจที่จะยังคงใช้วิธีราคาที่ดีใหม่วัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

ผู้วิจัยมีความเชื่อว่ามีปัญหาและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นในด้านผู้ทำบัญชี คือ มีความยุ่งยากในการบันทึกบัญชี และด้านการจัดทำงบการเงิน คือการเปลี่ยนแปลงการตราคาสินทรัพย์ใหม่

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัย ที่จะส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) ที่แตกต่างกัน ได้แก่ระดับการศึกษาที่แตกต่างกัน ขนาดธุรกิจที่แตกต่างกัน ความรู้ ความเข้าใจของผู้จัดทำบัญชี ที่นำมาอ้างอิงมีดังต่อไปนี้

เขาวรรักษ์ สุขวิบูลย์ (2545) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยส่วนบุคคลกับ ความรู้และความคิดเห็นต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 พบว่า ปัจจัยส่วนบุคคลในด้านเพศและระดับการศึกษาที่ต่างกันมีระดับความรู้เกี่ยวกับพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547 แตกต่างกัน กลุ่ม

ตัวอย่างที่มีการศึกษาค้นคว้าปริญญาตรีมีความรู้เกี่ยวกับพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 น้อยกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีระดับการศึกษาปริญญาตรีและปริญญาโท โดยปัจจัยส่วนบุคคลในด้าน อายุ รายได้ และประเภทกิจการที่แตกต่างกัน มีระดับความรู้เกี่ยวกับพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ไม่แตกต่างกัน ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยส่วนบุคคลกับความคิดเห็นต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 พบว่า ไม่มีปัจจัยส่วนบุคคลในด้านใดที่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นต่อพระราชบัญญัติ ในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างความรู้เกี่ยวกับ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กับความคิดเห็นที่มีต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 นั้น พบว่า ความรู้มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นที่มีต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ชูศรี เทียบศิริเพชร (2544) พบว่า ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการจัดทำบัญชีของธุรกิจ ในจังหวัดเชียงใหม่มากที่สุด 3 อันดับ ได้แก่ ขนาดของสินทรัพย์ของธุรกิจขนาดยอดขายของธุรกิจ และขนาดทุนจดทะเบียน โดยธุรกิจที่มีสินทรัพย์มากมียอดขายและทุนจดทะเบียนสูง จะมีการจัดทำบัญชีที่สมบูรณ์มากขึ้นปัจจัยรองอื่น ๆ รวมทั้งระดับการศึกษาของพนักงานบัญชี

ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงษ์ (2545) ได้กล่าวว่า ในมุมมองผู้บริหารการประเมินราคาใหม่ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ภายนอกแต่ไม่ได้เป็นประโยชน์กับการบริหารงานภายในของกิจการ แต่กลับทำให้กิจการรู้สึกว่าเป็นภาระในการนำไปปฏิบัติ เนื่องจากต้องจ้างบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ ทำให้เกิดต้นทุนสูงขึ้น ทั้งในด้านการประเมินมูลค่า และการเก็บรวบรวมข้อมูลและค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากร ซึ่งยังเป็นข้อจำกัดสำหรับกิจการที่ไม่มีความพร้อม

อุณากร พุทธิธาด และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร (2546) ได้กล่าวว่า กิจการต้องมีการใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเนื่องจากผู้บริหารต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการประมาณมูลค่ายุติธรรมมาประเมินราคา สาเหตุที่ต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญมาประเมินราคาอาจเนื่องมาจากกิจการไม่มีพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหรือผู้บริหารอาจต้องการผลงานที่มีความเที่ยงธรรม ไม่อคติ จากมืออาชีพ และยังพบว่า การประเมินราคาสินทรัพย์ใหม่ยังมีผลกระทบต่อต้นทุนการไหลออกของเงินสดของกิจการ เพราะการประเมินราคาสินทรัพย์ใหม่ ต้องมีการจ้างผู้ประเมินอิสระมาเป็นผู้ประเมินราคาสินทรัพย์ ทั้งยังอาจจะทำให้ค่าธรรมเนียมของผู้สอบบัญชีสูงขึ้นเนื่องจากมีรายการที่ซับซ้อนมากขึ้น

สุชี วงศ์วานิช และคณะ (2547) ศึกษาผลกระทบมาตรฐานการบัญชีไทยในการนำไปปฏิบัติ จากการศึกษาค้นคว้าผลกระทบของมาตรฐานไทยที่มีต่อผู้มีส่วนได้เสียคือ “ปัญหาของความไม่สามารถนำมาตรฐานการบัญชีไทยไปใช้ปฏิบัติได้จริงปัญหาของเนื้อหาของมาตรฐานบัญชีไทย เข้าใจยาก เพราะขาดตัวอย่างและคำอธิบายที่เพียงพอในการทำความเข้าใจเนื้อหาซับซ้อนและไม่ชัดเจน”

รัชดาภรณ์ เสนาจันทร์ และชุตินันท์ ดิษฐ์สันเทียะ (2553) ศึกษาด้านการปฏิบัติงานด้านการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ในวิชาชีพในพระราชบัญญัติ พ.ศ. 2547 มีความสัมพันธ์กับความสำเร็จในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามมาตรฐานไทย พบว่าในภาพรวมการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ด้านการบัญชี / การสอบบัญชี/ ด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร มีความสัมพันธ์กับความสำเร็จในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามมาตรฐานไทย มีระดับความสำคัญเป็นอันดับแรก

จากผลการวิจัยและบทความที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาผลการประยุกต์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่มีประเด็นปัญหาและผลกระทบมากที่สุดคือแนวทางการแยกส่วนประกอบ (Component Approach) เพราะต้องเกี่ยวข้องกับทุกฝ่ายที่จะต้องร่วมมือกัน ในการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เปลี่ยนแปลงในครั้งนี้นี้ รวมทั้งการประมาณการต้นทุนการรื้อถอน การขนย้าย ฟื้นฟูให้กลับสภาพ, การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์, การทบทวนการคำนวณค่าเสื่อมราคา, การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ซึ่งจะต้องนำมาพิจารณาในครั้งนี้อย่างถี่ถ้วน ในส่วนของบริษัทก็ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานนี้เช่นกัน โดยเฉพาะขนาดของกิจการที่น่าจะมีปัญหาได้แก่ ธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง เนื่องจากยังขาดความพร้อมในการปฏิบัติตามมาตรฐานมากกว่าธุรกิจที่มีขนาดใหญ่ นอกจากนี้ยังมีผลกระทบที่เกิดขึ้นอีก คือทำให้กิจการมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการแยกส่วนประกอบและการประเมินราคาสินทรัพย์ใหม่โดยต้องว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญอิสระจากภายนอกมาบริหารจึงมองว่าการว่าจ้างดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบภายนอกแต่ไม่ได้เป็นประโยชน์กับการบริหารงานภายในของกิจการ แต่กลับทำให้กิจการรู้สึกว่าเป็นภาระในการนำไปปฏิบัติ เนื่องจากต้องจ้างบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญทำให้เกิดต้นทุนสูงขึ้นทั้งในด้านการประเมินมูลค่า และการเก็บรวบรวมข้อมูลและค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรรวมทั้งมีความยุ่งยากในการบันทึกบัญชี สำหรับในส่วนของผู้จัดทำบัญชี ระดับการศึกษาก็เป็นปัญหาที่ควรนำมาพิจารณาในเรื่องความรู้ ความเข้าใจ

จากสาเหตุดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาว่าหากมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) จะมีปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นด้านใดบ้าง