

## บทที่ 7

### ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์

#### ความหมายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

จากบทที่ 1 ในหัวข้อการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน สินทรัพย์จะจัดประเภทเป็นหมุนเวียนเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1. คาดว่าจะได้รับประโยชน์ หรือตั้งใจจะขายหรือใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
2. ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้น คือ มีไว้เพื่อค้า
3. คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากระยะเวลารายงาน
4. สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดและไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการใช้ชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือน นับจากระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งให้จัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รวมถึง สินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งมีลักษณะที่เป็นระยะยาว และมีได้มีข้อห้ามในการใช้ จากบทที่ 6 เงินลงทุนระยะยาว เช่น ตราสารหนี้ที่ถือจนครบกำหนด หรือเงินลงทุนทั่วไป ก็จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเช่นเดียวกัน จากบทนี้เป็นต้นไป จะการลงทุน และสินทรัพย์มีตัวตน

#### ประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

นอกจากการลงทุนระยะยาวที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 6 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนสามารถแบ่งออกเป็นสินทรัพย์ประเภทต่างๆ

1. สินทรัพย์มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่มีรูปร่าง สามารถบอกลักษณะและจับต้องได้ แบ่งออกเป็น (ก.) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์มีตัวตนซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือที่
  - 1) สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ไม่คิดค่าเสื่อมราคา เช่น ที่ดิน
  - 2) สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา ได้แก่ อาคาร โรงงาน เครื่องจักร เครื่องตกแต่ง เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น

(ข.) ทรัพย์สินทางวัฒนธรรมชาติ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนประเภทที่ต้องคิดค่าสูญสิ้น เช่น ป่าไม้ เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เป็นต้น

2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง ไม่มีสภาพเป็นวัตถุไม่อาจจับต้องหรือบอกลักษณะได้ แต่สิทธิที่มีอยู่นั้นสามารถระบุได้ มีมูลค่าวัดได้ว่าเป็นเงิน ซึ่งแบ่งออกเป็น

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่แน่นอน กิจกรรมตัดตัดจำหน่ายต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ได้แก่ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ สัมปทาน สัญญาเช่าระยะยาว

2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่แน่นอน กิจกรรมที่ไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ชนิดนี้ แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นรายปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจด้อยค่าให้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตามมูลค่าที่ด้อยค่า ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่แน่นอน ได้แก่ ค่าความนิยม และเครื่องหมายการค้า

นอกจากนี้ ยังมีค่าใช้จ่ายบางประเภทที่มีลักษณะเป็นสินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ เช่น ค่าต่อเติม หรือค่าซ่อมแซม หรือค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา ที่อาจพิจารณาเป็นสินทรัพย์ได้ ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดในส่วนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามลำดับ

## การรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ได้ระบุว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1.) กิจกรรมมีไว้เพื่อการประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อในการบริหารงาน และ

2.) กิจกรรมคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

กิจการจะต้องพิจารณาหลักฐานที่มีอยู่ตั้งแต่วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกว่ามีความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นหรือไม่ เพียงใด โดยต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นควบคู่ไปด้วย รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางส่วนอาจได้มาเพื่อรักษาความปลอดภัยหรือเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อม รายการดังกล่าวแม้จะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากตัวสินทรัพย์นั้นโดยตรง แต่เป็นสินทรัพย์ที่จำเป็นเพื่อให้กิจการสามารถใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องได้ ตัวอย่าง เช่น โรงงานผลิตเคมีภัณฑ์จำเป็นต้องติดตั้งเครื่องควบคุมระบบการผลิตสารเคมีใหม่เพื่อให้เป็นไป

ตามข้อกำหนดด้านการรักษาสิ่งแวดล้อมในการผลิตและการเก็บรักษาสารเคมีที่เป็นอันตราย เครื่องควบคุมที่ติดตั้งเข้ากับโรงงานนี้ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ด้วยเหตุผลที่ว่ากิจการจะไม่สามารถผลิตและขายเคมีภัณฑ์ได้ ถ้าปราศจากเครื่องควบคุมดังกล่าว

ดังนั้น การได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ดังกล่าวจึงเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ ด้วยเหตุผลที่ว่า สินทรัพย์เหล่านี้สามารถทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องได้

ในทางปฏิบัติ อาจมีรายการสำหรับสินทรัพย์บางรายการที่มีอายุการใช้งานนานกว่า 1 ปี แต่จำนวนเงินไม่มีสาระสำคัญ กิจการอาจไม่บันทึกรายการนั้นเป็นสินทรัพย์ แต่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีก็ได้ เพราะต้นทุนในการจัดเก็บและบันทึกค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานอาจไม่คุ้มกับประโยชน์และรายการที่จะได้รับ

ในการบันทึกรายการบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องบันทึกมูลค่าของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เป็นไปตามเกณฑ์รับรู้ เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่าของสินทรัพย์ที่จ่ายไป เพื่อให้สินทรัพย์นั้นมา หรืออีกนัยหนึ่งคือ ราคาแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์นั้นในการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ นักบัญชีใช้หลักราคาทุน ทั้งนี้เพราะราคาทุนเป็นราคาที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนหรือรายการค้าที่เกิดขึ้นจริง เป็นราคาที่มีหลักฐานพิสูจน์และเชื่อถือได้ ราคานี้จะใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ แม้ว่าต่อมาราคาสินทรัพย์ในตลาดจะเปลี่ยนแปลงไป กิจการก็ไม่ต้องปรับปรุงราคาสินทรัพย์ให้เป็นราคาตลาด เพราะราคาตลาดที่เปลี่ยนแปลงไปนี้ มิได้เกิดจากรายการค้า กิจการไม่ต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนล่วงหน้าจนกว่าจะได้มีการขายสินทรัพย์ไปจริงถือว่าการแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว

ต้นทุนบางประเภทที่อาจเกี่ยวข้องกับการใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ไม่สามารถถือเป็นต้นทุนของอาคาร ที่ดิน และอุปกรณ์ได้ เนื่องจากไม่ได้มีไว้ใช้ประโยชน์ในการผลิต การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน หรือเพื่อใช้ประโยชน์ไม่เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายในการเปิดสถานประกอบการใหม่ ค่าใช้จ่ายในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย ค่าใช้จ่ายในการดำเนินธุรกิจ ณ สถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงาน ค่าใช้จ่ายในการบริหารหรือค่าใช้จ่ายทั่วไป ค่าใช้จ่ายต่างๆเหล่านี้แม้ว่าจะมีส่วนเกี่ยวข้องกับการเริ่มใช้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ก็ไม่สามารถคาดหวังผลแน่นอนถึงประโยชน์อนาคตที่กิจการจะได้รับ ในทางตรงกันข้ามต้นทุนบางประเภทที่เป็นต้นทุนที่จะเกิดขึ้นภายหลัง เช่น ค่าตรวจสอบครั้ง

ใหญ่สำหรับเครื่องบิน หรือค่าใช้จ่ายในการขุดเจาะแท่นน้ำมัน ต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

### ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

1. ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และจำนวนที่ได้คืนจากผู้ขาย

2. ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร ได้แก่

2.1 ต้นทุนผลประโยชน์ตอบแทนพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

2.2 ต้นทุนการเตรียมสถานที่สำหรับก่อสร้างหรือติดตั้งอาคารและอุปกรณ์

2.3 ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา

2.4 ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ

2.5 ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้เหมาะสมหรือไม่ หักด้วยสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายชิ้นส่วนต่างๆ ที่ผลิตได้ในช่วงการเตรียมความพร้อมของสินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ และค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

3. ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้นหรือที่เป็นผลมาจากใช้สินทรัพย์นั้นในระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีไว้เพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา นั้น

การรับรู้ต้นทุนดังกล่าว จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ด้วยคุณลักษณะสองประการนี้ ทำให้ต้นทุนบางรายการไม่สามารถรวมเป็นราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ได้แล้ว เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นหลังจากสินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งาน ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก และต้นทุนในการย้ายสถานที่

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุน หักด้วยจำนวนที่ได้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้วในปีก่อนๆ โดยปกติแล้วที่ดินถือว่ามีอายุการใช้งานไม่จำกัดจึงแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุน อาคารและอุปกรณ์ ถือว่ามีอายุการใช้งานจำกัดให้แสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุนหักด้วยจำนวนที่ประมาณเป็นค่าใช้จ่ายแล้วในปีก่อนๆ ที่เรียกว่าค่าเสื่อมราคาสะสมส่วนทรัพย์การธรรมชาติจะแสดงในราคาทุนหักในจำนวนที่ประมาณว่าหมดสิ้นไปแล้วในปีก่อนๆ ซึ่งเรียกว่าค่าสูญสิ้นสะสม ผลต่างระหว่างราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมหรือค่าสูญสิ้นสะสม เรียกว่า มูลค่าตามบัญชีโดย

ปกติแล้วราคาตลาดของสินทรัพย์ที่มีตัวต้นมีความสำคัญน้อย เพราะกิจการมีไว้เพื่อใช้ไม่ได้มีไว้เพื่อเปลี่ยนเป็นเงินสดดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องแจ้งราคาตลาดไว้ให้ทราบในหมายเหตุประกอบงบการเงิน