บทที่ 7
สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

หัวเรื่อง

- การได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- การซื้อสินทรัพย์ด้วยยอดรวม
- การบัญชีสำหรับการได้มาของสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ได้จ่ายเป็นเงินสด
- การซื้อสินทรัพย์ถาวรด้วยสัญญาผ่อนชำระ
- สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการออกหุ้น
- สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการรับบริจาค
- สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเอง
- หลักเกณฑ์ของการนำดอกเบี้ยมารวมเป็นทุนของสินทรัพย์
- การแลกเปลี่ยนด้วยสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน
- สรุปขั้นตอนการบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์
- รายจ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากการได้มาของสินทรัพย์
- ชนิดของรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง
- สรุปวิธีการบัญชีสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง
- การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรออกจากบัญชี
- การตีราคาสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

คุณสมบัติของสินทรัพย์ถาวร

1. **มีไว้ใช้ในการดำเนินงานและไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะนำออกขาย** เฉพาะสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงาน (Operational assets) เท่านั้นที่จัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาคารที่มิได้ใช้งานควรแสดงเป็นเงินลงทุน
2. **มีอายุการใช้งานยาวนานและต้องคิดค่าเสื่อมราคา** สินทรัพย์ถาวรควรให้ประโยชน์แก่กิจการในระยะเวลาหลายปี เงินลงทุนในสินทรัพย์เหล่านี้จะถูกกระจายเป็นค่าใช้จ่ายในอนาคตโดยการคิดค่าเสื่อมราคา ที่ดินเป็นสินทรัพย์ถาวรประเภทเดียวที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา
3. **จับต้องได้** เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีคุณสมบัติที่จับต้องได้ (Tangible operational assets) ซึ่งจะทำให้แตกต่างจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิบัตรหรือค่าความนิยม

รายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) หมายถึงรายจ่ายที่จะได้รับในอนาคตภายหลังงวดบัญชีนี้แล้ว ดังนั้นรายจ่ายดังกล่าวจึงสามารถรวมเป็นทุน (Capitalized) โดยจะถือเป็นสินทรัพย์และเดบิตบัญชีสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กิจการจะรับรู้ต้นทุนของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันและอนาคตจากการคิดค่าเสื่อมราคา การตัดจำหน่ายหรือการตัดค่าสูญสิ้น

รายจ่ายฝ่ายรายได้ (Revenue expenditure) หมายถึงรายจ่ายที่จะให้ประโยชน์ในงวดปัจจุบัน เช่น ค่าซ่อมแซมตามปกติ ดังนั้นจึงบันทึกรายการเหล่านี้จึงในบัญชีค่าใช้จ่ายและนำไปจับคู่กับรายได้ในงวด

การได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ราคาทุนเดิม (Historical cost) จะถูกนำมาใช้เป็นเกณฑ์สำหรับการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เริ่มแรก ราคาทุนเดิมวัดจากราคาเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปเพื่อให้ได้สินทรัพย์นั้นมาอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพพร้อมที่จะนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ ***ต้นทุนของสินทรัพย์***ประกอบด้วยราคาจ่ายซื้อ ต้นทุนค่าขนส่ง ค่าภาษีและต้นทุนในการติดตั้ง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากซื้อสินทรัพย์มาแล้ว สามารถนำไปเพิ่มต้นทุนของสินทรัพย์ได้หากต้นทุนที่จ่ายไปสามารถให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต รายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดทันที

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (กุมภาพันธ์ 2542) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดให้**รับรู้**ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ซื้อหรือสร้างเองเป็นสินทรัพย์ถาวรเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

1. มีความมั่นใจว่าสินทรัพย์นั้นจะให้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจแก่กิจการได้ในอนาคต

2. กิจการสามารถกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างสมเหตุสมผล

การบันทึกเริ่มแรก

กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุน ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อ ภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์**เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งาน**ตามวัตถุประสงค์ ส่วนลดการค้าต่าง ๆ และภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ

ต้นทุนของที่ดิน

รายจ่ายทั้งหมดในการจัดหาที่ดินและเตรียมสภาพให้พร้อมที่จะใช้งานถือเป็นต้นทุนของที่ดิน (Cost of land) ทั้งหมด ต้นทุนส่วนใหญ่ประกอบด้วย

(1) ราคาที่จ่ายซื้อ

(2) ค่าโอน ค่าทนายความและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ

(3) ต้นทุนที่ทำให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานตามวัตถุประสงค์ เช่น ค่าเกลี่ยที่ดิน ค่าวางท่อระบายน้ำ ค่าถมที่ ค่าใช้จ่ายในการทำความสะอาด

(4) ค่าปรับปรุงที่ดิน

ต้นทุนของรายการปรับปรุงที่ดิน

การปรับปรุงที่ดิน (Land improvement) เช่น การก่อสร้างทางเดินเท้า ที่จอดรถ ไฟถนน ท่อระบายน้ำ และระบบบำบัดน้ำเสีย ล้วนเป็นรายจ่ายที่เจ้าของจ่ายไปเพื่อปรับปรุงที่ดินให้อยู่ในสภาพดีขึ้น พร้อมใช้งาน

ต้นทุนของอาคาร

ต้นทุนของอาคาร (Cost of Building) จะรวมรายจ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาหรือการก่อสร้าง ต้นทุนเหล่านี้ได้แก่ (1) วัตถุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้าง (2) ค่าธรรมเนียมวิศวกร สถาปนิก และค่าอนุญาตก่อสร้าง

ต้นทุนของอุปกรณ์

อุปกรณ์หมายถึงสินทรัพย์ถาวรที่สามารถเคลื่อนย้ายหรือถอดถอนได้ เช่น อุปกรณ์โรงงาน อุปกรณ์การขนส่ง อุปกรณ์สำนักงาน เครื่องจักร เฟอร์นิเจอร์ ต้นทุนของอุปกรณ์ (Cost of Equipment) ประกอบด้วย ราคาที่จ่ายซื้อ ค่าขนส่ง ค่าประกันภัยระหว่างเดินทาง ค่าประกอบเครื่อง ต้นทุนในการติดตั้งและต้นทุนในการทดลองเครื่องจักรใหม่

การซื้อสินทรัพย์ด้วยยอดรวม

หากกิจการซื้อสินทรัพย์หลาย ๆ ชนิดโดยจ่ายชำระเป็นยอดรวมกัน เรียกว่า Lump sum, Group หรือ Basket purchase เนื่องจากการซื้อ

สินทรัพย์หลายชนิดพร้อมกันมีราคาถูกกว่าการแยกซื้อรายชิ้น กิจการจะต้องจัดสรรต้นทุนทั้งหมดให้แก่สินทรัพย์ชนิดต่าง ๆ ตามสัดส่วนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 7-2 บริษัทนนทรีจำกัด ซื้อสินทรัพย์ 3 ชนิดคือสินค้า ที่ดิน และอาคารจากบริษัทแห่งหนึ่งซึ่งจะปิดกิจการ ในราคารวมกัน 800,000 บาท สินทรัพย์ต่าง ๆ มีราคาดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้า	300,000	250,000
ที่ดิน	200,000	250,000
อาคาร	350,000	500,000
	850,000	1,000,000

ราคาที่จ่ายซื้อ 800,000 บาท จะจัดสรรให้กับสินทรัพย์ชนิดต่าง ๆ ตามสัดส่วนมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

สินค้า	250,000/1,000,000	×	800,000	= 200,000 บาท
ที่ดิน	250,000/1,000,000	×	800,000	= 200,000 บาท
อาคาร	500,000/1,000,000	×	800,000	= 400,000 บาท

บริษัทนนทรีจะบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันที่ซื้อสินทรัพย์ ดังนี้

สินค้า.....200,000
ที่ดิน.....200,000
อาคาร.....400,000
เงินสด..... 800,000

การบัญชีสำหรับการได้มาของสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ได้จ่ายเป็นเงินสด

กิจการอาจได้สินทรัพย์ถาวรมาด้วยหลายวิธี เช่น

- จ่ายซื้อเป็นเงินสด (With cash)
- จ่ายตามสัญญาผ่อนชำระ (Deferred payment contracts)
- ออกหุ้นให้ (Issuance of stock)
- รับบริจาค (Through donation)
- ก่อสร้างเอง (Through construction)
- แลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน (In exchange for nonmonetary asset)

การซื้อสินทรัพย์ถาวรด้วยสัญญาผ่อนชำระ

กิจการจะบันทึกต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อด้วยราคาทุน ในกรณีที่กิจการซื้อสินทรัพย์ถาวรเป็นเงินเชื่อ กิจการจะใช้บันทึกด้วยราคาใดราคาหนึ่งต่อไปนี้ซึ่งเป็นราคาที่มีหลักฐานน่าเชื่อถือมากกว่า

1. ราคาเทียบเท่าเงินสด (ราคาตลาด) ของสินทรัพย์
2. มูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จ่ายชำระหนี้ตามข้อตกลงโดยคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดสำหรับหนี้สินชนิดนั้น

ตัวอย่างที่ 7-3 บริษัทนนทรี จำกัด ซื้ออุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตชนิดหนึ่งโดยออกตั๋วสัญญาใช้เงินชนิดไม่มีดอกเบี้ย อายุ 5 ปี มูลค่า 200,000 บาท ให้แก่ห้างหุ้นส่วนยนตรจักร สมมติอัตราดอกเบี้ยเท่ากับ 10% บริษัทนนทรีจะชำระตั๋วเงินจ่ายด้วยการผ่อนชำระทุกสิ้นปี ปีละ 40,000 บาท บริษัทไม่สามารถหาราคาเงินสดปัจจุบันของอุปกรณ์ได้ บริษัทจึงบันทึกต้นทุนของอุปกรณ์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของตั๋วเงินจ่าย การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตั๋วเงินจ่าย ณ วันที่ซื้ออุปกรณ์ ตารางการผ่อนชำระและการบันทึกบัญชี มีดังนี้

มูลค่าปัจจุบันของตั๋วเงินจ่าย = 40,000 $(PVF\text{-}OA_{5,10\%})$
= 40,000 (3.79079) = 151,632 บาท

ตารางที่ 7-2 การจ่ายเงินสดตามสัญญาผ่อนชำระและการตัดจำหน่ายส่วนลดด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

(1) สิ้นปีที่	(2) จำนวนเงินที่ชำระ	(3) ดอกเบี้ยที่แท้จริง 10%	(4) เงินต้นที่ชำระ	(5) ราคาตามบัญชี
0				151,632
1	40,000	15,164 [ก]	24,836 [ข]	126,796 [ค]
2	40,000	12,680	27,320	99,476
3	40,000	9,948	30,052	69,424
4	40,000	6,942	33,058	36,366
5	40,000	3,634	36,366	-0-

[ก] 151,632 × 10% [ข] 40,000 - 15,164 [ค] 151,632

ณ วันที่ซื้อ

อุปกรณ์.....151,632
ส่วนลดตั๋วเงินจ่าย.....48,368
ตั๋วเงินจ่าย.....200,000

ณ วันสิ้นปีแรก

ดอกเบี้ยจ่าย.....15,164
ตั๋วเงินจ่าย.....40,000
เงินสด.....40,000
ส่วนลดตั๋วเงินจ่าย.....15,164

ดอกเบี้ยจ่ายปีแรก คำนวณด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงเท่ากับ 15,164 บาท

ณ วันสิ้นปีที่สอง

ดอกเบี้ยจ่าย.....12,680
ตั๋วเงินจ่าย.....40,000
เงินสด.....40,000
ส่วนลดตั๋วเงินจ่าย.....12,680

สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการออกหุ้น

ถ้ากิจการซื้อสินทรัพย์โดยจ่ายชำระด้วยหลักทรัพย์ เช่น หุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ ต้นทุนของสินทรัพย์จะต้องถูกจดบันทึกด้วยราคาตลาดของหุ้นที่ออกให้

ตัวอย่างที่ 7-4 บริษัทนนทรี จำกัดตัดสินใจซื้อที่ดินเพื่อขยายโรงงานผลิตพรมและม่าน บริษัทจะออกหุ้นสามัญให้กับผู้ขายที่ดิน จำนวน 5,000 หุ้น (ราคามูลค่าหุ้นละ 20 บาท) หุ้นสามัญมีราคาตลาดหุ้นละ 24 บาท บริษัทนนทรี จะบันทึกบัญชีการซื้อที่ดิน ดังนี้

ที่ดิน (5,000 × 24).....120,000
หุ้นสามัญ (5,000 × 20).....100,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ.....20,000

หากกิจการไม่สามารถหาราคาตลาดของหุ้นได้ ให้ใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์ในการบันทึกต้นทุนของบัญชีที่ดินแทน

สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการรับบริจาค

สินทรัพย์ที่ได้รับจากการบริจาค ให้กิจการเดบิตสินทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับและเครดิตรายได้จากการรับบริจาคในงวดที่ได้รับสินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 7-5 บริษัทนนทรี จำกัด ได้รับบริจาคที่ดินซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม 300,000 บาทจากบริษัทพัฒนา อุตสาหกรรมเพื่อเป็นการตอบแทนที่บริษัทนนทรีสร้างที่จอดรถให้ บริษัทนนทรีจะบันทึกบัญชีดังนี้

ที่ดิน.....300,000
รายได้บริจาค.....300,000

ในทางตรงกันข้าม *สินทรัพย์ที่กิจการเป็นผู้บริจาคให้* กิจการควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่บริจาค หากมีผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาตามบัญชี ให้บันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่างที่ 7-6 บริษัทนนทรีพัฒนาที่ดินจำกัด บริจาคที่ดินซึ่งมีราคาทุน 800,000 บาท และมีมูลค่ายุติธรรม 1,000,000 บาท ให้กับเทศบาลจังหวัดเพื่อสร้างที่จอดรถ การบันทึกบัญชีของผู้บริจาคทำได้ดังนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริจาค.....1,000,000
ที่ดิน.....800,000
กำไรจากการจำหน่ายที่ดิน.....200,000

สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเอง

กิจการที่สร้างสินทรัพย์ถาวร เช่น สร้างอาคารหรืออุปกรณ์เอง ต้นทุนของสินทรัพย์ประกอบด้วย วัตถุดิบ (Materials) ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead or Burden) เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าพลังงาน ค่าประกัน ค่าภาษีทรัพย์สินสำหรับอาคารโรงงานและอุปกรณ์ ค่าแรงผู้ควบคุมงาน ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร

ดอกเบี้ยจ่ายระหว่างการก่อสร้าง

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 (กุมภาพันธ์ 2542) เรื่องต้นทุนการกู้ยืม กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ "ต้นทุนการกู้ยืม"ไว้ 2 แนวทางเลือกด้วยกันคือ

1. **ไม่รวมดอกเบี้ยระหว่างก่อสร้างเป็นต้นทุนของสินทรัพย์** แนวคิดนี้จะถือว่าดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงินเป็นต้นทุนทางการเงิน มิใช่ต้นทุนการก่อสร้าง ดังนั้นจึงบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นโดยการเดบิตดอกเบี้ยจ่ายและเครดิตเงินสดหรือดอกเบี้ยค้างจ่าย โดยไม่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

2. รวมดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้างเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ ตามวิธีนี้จะคิดดอกเบี้ยเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามที่เกิดขึ้นจริง ข้อเสียของวิธีนี้คือต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการกู้ยืมเงินจะมีต้นทุนสูงกว่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการออกหุ้นสามัญ

การนำต้นทุนการกู้ยืมรวมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ ต้องพิจารณาประเด็นต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข (Qualifying assets)
2. ระยะเวลาที่จะรวมเป็นทุน (Capitalization period)
3. จำนวนดอกเบี้ยที่จะรวมเป็นทุน (Amount to capitalize)

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะต้องเป็นสินทรัพย์ที่**ใช้ระยะเวลาในการจัดเตรียม**เพื่อให้พร้อมที่จะนำไปใช้งาน ดอกเบี้ยจ่ายจะรวมเป็นต้นทุนตั้งแต่เริ่มก่อสร้างสินทรัพย์จนสินทรัพย์นั้นเสร็จและพร้อมที่จะนำไปใช้งานตามวัตถุประสงค์หรือนำไปขาย

ระยะเวลาที่จะรวมเป็นทุน

หมายถึงระยะเวลาที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ การเริ่มต้นจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไข 3 ประการคือ

1. รายจ่ายของสินทรัพย์ได้เกิดขึ้นแล้ว

2. กิจกรรมที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์อยู่ในระหว่างดำเนินการ
3. ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

ดอกเบี้ยที่จะรวมเป็นทุน

ดอกเบี้ยที่จะรวมเป็นทุนของสินทรัพย์ต้องเป็น**ดอกเบี้ยที่หลีกเลี่ยงได้** (Avoidable cost) หมายถึงดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นระหว่างงวดที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่เกิดขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งดอกเบี้ยที่จะรวมเป็นทุนต้องเป็นดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาการก่อสร้างหรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

หลักเกณฑ์ของการนำดอกเบี้ยมารวมเป็นทุนของสินทรัพย์

การนำดอกเบี้ยมารวมเป็นทุนของสินทรัพย์จะแบ่งตามลักษณะของเงินกู้ ดังนี้

1. เงินกู้ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึงเงินที่กู้เพื่อใช้ในการก่อสร้างโดยเฉพาะ

ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมจะรวมเป็นทุน
= ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้
หักด้วย รายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ไปลงทุนชั่วคราว

ตัวอย่างที่ 7-7 บริษัทนนทรี จำกัดทำสัญญากู้ยืมเงิน 10 ล้านบาท เพื่อนำไปก่อสร้างอาคาร ธนาคารคิดอัตราดอกเบี้ย 12% ต่อปี การก่อสร้างเริ่มในวันที่ 1 มิถุนายน 25+2 บริษัทได้รับเงินกู้ 3 งวด ดังนี้

งวดที่	วันที่ได้รับเงินกู้	จำนวนเงินกู้ (บาท)
1	1 มิถุนายน 25+2	2,000,000
2	1 กันยายน 25+2	5,000,000
3	1 ธันวาคม 25+2	3,000,000
	รวม	10,000,000

บริษัทได้ชำระค่าก่อสร้างไปแล้วบางส่วนเป็นเงิน 7.5 ล้านบาท และได้นำเงินกู้ที่เหลือไปซื้อหุ้นในตลาดหลักทรัพย์เป็นเงินลงทุนชั่วคราว ได้รับผลตอบแทนทั้งสิ้น 150,000 บาท

งวดที่	วันที่กู้	เงินกู้ (บาท)	ดอกเบี้ยจ่าย (บาท)	
1	1 มิย. 25+2	2,000,000	2,000,000×12%×7/12 =	140,000
2	1 กย. 25+2	5,000,000	5,000,000×12%×4/12 =	200,000
3	1 ธค. 25+2	3,000,000	3,000,000×12%×1/1	30,000
		10,000,000		370,000
หัก ผลตอบแทนจากเงินลงทุนชั่วคราว				150,000
ดอกเบี้ยจ่ายที่สามารถรวมเป็นราคาทุนของอาคารสำนักงาน ณ วันที่ 31 ธค. 25+2				220,000

2. เงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่ได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึงเงินที่กู้มาเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่นำมาใช้ในการก่อสร้าง

ดอกเบี้ยจ่ายจะรวมเป็นทุน = รายจ่ายของสินทรัพย์ × อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน
อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน = อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนกู้ยืมในระหว่างงวดที่ **ไม่รวม**ต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ

ตัวอย่างที่ 7-8 บริษัทนนทรี กู้ยืมเงินจากแหล่งเงินทุน 3 แหล่งในปี 25+1 เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปดังต่อไปนี้

1. เงินกู้ 5 ล้านบาท อายุ 5 ปี อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี กู้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25+1
2. เงินกู้ 10 ล้านบาท อายุ 20 ปี อัตราดอกเบี้ย 8% ต่อปี กู้เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25+1
3. เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารนครไทย ถัวเฉลี่ย 1.5 ล้านบาท อัตราดอกเบี้ยผันแปรและมีดอกเบี้ยของเงินเบิกเกินบัญชีทั้งสิ้น 225,000 บาท

บริษัทมีราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนี้

ยอดต้นงวด – 1 มกราคม 25+0	0	บาท
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด	3,000,000	
ยอดต้นงวด – 1 มกราคม 25+1	3,000,000	
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด	8,000,000	
ยอดปลายงวด – 31 ธันวาคม 25+1	11,000,000	

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนของปี 25+1 คำนวณได้ดังนี้

	เงินต้น (บาท)	ดอกเบี้ย (บาท)	
เงินกู้ อายุ 5 ปี	5,000,000	5,000,000×10%	= 500,000
เงินกู้ อายุ 20 ปี	10,000,000	10,000,000×8%×9/12	= 600,000
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	1,500,000		225,000
รวม	16,500,000		1,325,000

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน $\frac{1,325,000}{16,500,000} \times 100 = 8.03\%$

ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณได้ดังนี้

รายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้

$= \frac{\text{สินทรัพย์ต้นงวด + สินทรัพย์ปลายงวด}}{2}$

$= \frac{3,000,000 + 11,000,000}{2} = 7,000,000$ บาท

ดอกเบี้ยจ่ายที่จะรวมเป็นต้นทุน = 7,000,000 × 8.03%

= 562,100 บาท

3. เงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและกู้มาโดยวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

ตัวอย่างที่ 7-9 จากตัวอย่างที่ 7-8 ถ้าเงินกู้อายุ 5 ปีกู้มาโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เงินกู้ดังกล่าวมีรายได้จากการลงทุนชั่วคราวสำหรับปี 25+1 จำนวน 50,000 บาท

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน (ไม่รวมดอกเบี้ยของเงินกู้อายุ 5 ปี ที่กู้มาโดยเฉพาะ) คำนวณได้ดังนี้

	เงินต้น (บาท)	ดอกเบี้ย (บาท)
เงินกู้ อายุ 20 ปี	10,000,000	600,000
เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร	1,500,000	225,000
รวม	11,500,000	825,000

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน $\frac{825,000}{11,500,000} \times 100 = 7.17\%$

ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณได้ดังนี้

ดอกเบี้ยเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ (500,000-50,000)	450,000	บาท
ดอกเบี้ยเงินกู้ที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	143,400*	
รวม	593,400	

* ดอกเบี้ยเงินกู้ที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป คำนวณได้ดังนี้

รายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้	7,000,000 บ.
หัก เงินที่กู้มาโดยเฉพาะ (เงินกู้อายุ 5 ปี)	5,000,000
รายจ่ายที่จำเป็นต้องใช้เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	2,000,000
อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน	× 7.17 %
ต้นทุนการกู้ยืมสำหรับรายจ่ายส่วนที่ต้องใช้เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	143,400

ตัวอย่างที่ 7-10 สมมติว่าในวันที่ 1 พฤศจิกายน 25+7 บริษัทนนทรีจำกัดทำสัญญากับบริษัทมั่นคงก่อสร้างสำหรับการสร้างอาคารเป็นเงิน 2,800,000 บาท บนที่ดินราคาทุน 200,000 บาท (ซื้อจากผู้รับเหมาและจ่ายชำระในงวดแรก) บริษัทนนทรีตกลงจะจ่ายชำระเงินค่าก่อสร้างตลอดปี 25+8 ดังต่อไปนี้

1 มค.	1 มีค.	1 พค.	31 ธค.	รวม
420,000	600,000	1,080,000	900,000	3,000,000 บาท

การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์และอาคารพร้อมที่จะใช้งานในวันที่ 31 ธันวาคม 25+8 บริษัทนนทรีมียอดคงเหลือของ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8 ดังนี้

เงินกู้เพื่อสร้างอาคาร

1. ตั๋วเงินจ่าย อัตราดอกเบี้ย 15% อายุ 3 ปี จัดหามาเพื่อซื้อที่ดินและก่อสร้างอาคาร เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+7 จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม 1,500,000 บาท

เงินกู้อื่น

2. ตั๋วเงินจ่าย อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 5 ปี จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม 1,100,000 บาท
3. หุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 12% อายุ 10 ปี ออกจำหน่ายเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+3 จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม 1,200,000 บาท

รายจ่ายค่าก่อสร้างสะสมถัวเฉลี่ยระหว่างปี 25+8 คำนวณได้ดังนี้

วันที่	รายจ่าย จำนวน	× ระยะเวลารวมเป็นทุนสำหรับปีปัจจุบัน	= รายจ่ายสะสมถัวเฉลี่ย
1 มค.	420,000	12/12	420,000
1 มีค.	600,000	10/12	500,000
1 พค.	1,080,000	8/12	720,000
31 ธค.	900,000	0	0
	3,000,000		1,640,000

รายจ่ายสะสมถัวเฉลี่ย	×	อัตราดอกเบี้ย	=	ดอกเบี้ยจ่าย
1,500,000		.15 (กู้เพื่อการก่อสร้าง)		225,000
140,000 [ก]		.1104 (กู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป) [ข]		15,465
1,640,000				240,456

[ก] รายจ่ายสะสมถัวเฉลี่ยส่วนที่มากกว่าเงินกู้ที่จัดหามาเพื่อการก่อสร้าง

[ข] อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน

	เงินต้น	ดอกเบี้ย
ตั๋วเงินจ่าย 10% อายุ 5 ปี	1,100,000	110,000
หุ้นกู้ 12% อายุ 10 ปี	1,200,000	144,000
	2,300,000	254,000

อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน = ดอกเบี้ยรวม / เงินต้นรวม = 254,000 / 2,300,000 = 11.04%

ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริง ที่จะนำส่วนหนึ่งไปรวมเป็นต้นทุนของอาคารสำหรับปี 25+8 คำนวณได้ดังนี้

ตั๋วเงินจ่ายที่จัดหาเพื่อการก่อสร้าง	1,500,000	× .15	=	225,000	บาท
ตั๋วเงินจ่ายระยะยาว อายุ 5 ปี	1,100,000	× .10	=	110,000	
หุ้นกู้อายุ 10 ปี	1,200,000	× .12	=	144,000	
ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริง				479,000	

ณ วันที่ 1 มกราคม 25+8

ที่ดิน.....200,000

อาคาร (หรืองานระหว่างก่อสร้าง) 220,000

เงินสด 420,000

ณ วันที่ 1 มีนาคม 25+8

อาคาร 600,000

เงินสด 600,000

ณ วันที่ 1 พฤษภาคม 25+8

อาคาร 1,080,000

เงินสด 1,080,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8

อาคาร 900,000

เงินสด 900,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8

อาคาร (ดอกเบี้ยที่รวมเป็นทุน).....240,456

ดอกเบี้ยจ่าย (479,000 - 240,456) 238,544

เงินสด (225,000 + 110,000 +144,000)..... 479,000

ดอกเบี้ยที่รวมเป็นต้นทุนของอาคารจะถูกตัดจำหน่ายเป็นส่วนหนึ่งของค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดส่วนหนึ่งอีกส่วนหนึ่งจะรวมเป็นต้นทุนของอาคาร การแสดงดอกเบี้ยจ่ายในงบกำไรขาดทุน มีดังนี้

กำไรจากการดำเนินงาน		XXXX
ค่าใช้จ่ายและรายการขาดทุนอื่น		
ดอกเบี้ยจ่าย	479,000	
หัก ดอกเบี้ยที่รวมเป็นทุน	240,456	238,544
กำไรก่อนภาษีเงินได้		XXXX
ภาษีเงินได้		XXX
กำไรสุทธิ		XXXX

หมายเหตุที่ 1: นโยบายบัญชีเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่รวมเป็นทุน ระหว่างปี 25+8 ต้นทุนดอกเบี้ยรวม 479,000 บาท คิดเป็นต้นทุนอาคารจำนวน 240,456 บาท ที่เหลือคิดเป็นค่าใช้จ่ายจำนวน 238,544 บาท

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างการดำเนิน*การพัฒนาสินทรัพย์หยุดชะงักเป็นเวลาต่อเนื่อง* แต่ถ้าการล่าช้าของการก่อสร้างเกิดขึ้นชั่วคราว และเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นตามปกติ

ของการก่อสร้าง กิจการยังคงรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์จะสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ตามวัตถุประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง

การแลกเปลี่ยนด้วยสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

กิจการอาจได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาด้วยการแลกเปลี่ยนกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรือสินทรัพย์อื่นซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonmonetary assets) กิจการต้องบันทึกราคาสินทรัพย์ใหม่ที่ได้มาด้วยราคาใด ขึ้นอยู่กับประเภทของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน ซึ่งจะแบ่งออกเป็น 2 ชนิดคือ

- การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน (แตกต่างกัน)
- การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน (Dissimilar assets) หมายถึงการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถาวรที่แตกต่างกัน เช่น การแลก

เปลี่ยนที่ดินกับอาคาร การแลกเปลี่ยนอุปกรณ์กับสินค้า กิจการจะบันทึกสินทรัพย์ที่ได้ตาม**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เก่า**ที่นำไปแลกเปลี่ยนหรือ**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใหม่** (แล้วแต่ราคาใดจะมีหลักฐานน่าเชื่อถือกว่า) และบวกหรือหักด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่เกิดขึ้นในการโอน กิจการต้องบันทึกกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการแลกเปลี่ยนทันที

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน (Similar assets) พิจารณาได้จาก

- มีประโยชน์การใช้สอยสายงานธุรกิจเหมือนกัน (Use)
- มีราคายุติธรรมที่ใกล้เคียงกัน (Fair value)
- ผู้แลกเปลี่ยนให้ความสนใจต่อสินทรัพย์ในระดับเดียวกัน (Equity interest)

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ถือว่า**กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่เสร็จสมบูรณ์** ดังนั้นจึงไม่ควรบันทึกกำไรหรือขาดทุน กิจการต้อง**บันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไป**

หากในการแลกเปลี่ยนกิจการตกลง**โอนหรือรับโอนสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน** (Monetary assets) เช่นจ่ายหรือรับเงินสดนอกจากสินทรัพย์ที่

ได้จากการแลกเปลี่ยน กรณีนี้จะถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว

ตัวอย่างต่อไปนี้จะอธิบายวิธีการบัญชีสำหรับแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ 3 กรณี คือ

1. การบัญชีสำหรับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน (แตกต่างกัน)
2. การบัญชีสำหรับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน – มีผลขาดทุน
3. การบัญชีสำหรับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน – มีผลกำไร

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน

ตัวอย่างที่ 7-11 บริษัทนนทรีขนส่ง จำกัด ตัดสินใจแลกเปลี่ยนรถโดยสารใช้แล้วกับที่ดินว่างเปล่าเพื่อจะใช้เป็นสถานที่ก่อสร้างสถานีแห่งใหม่ในอนาคต รถโดยสารมีราคาตามบัญชี 84,000 บาท (ราคาทุน 128,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาสะสม 44,000 บาท) รถโดยสารมีราคาตลาดเท่ากับ 98,000 บาท บริษัทต้องจ่ายเงินสดอีก 34,000 บาท เพื่อแลกกับที่ดิน ต้นทุนที่ดินคำนวณจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เก่าบวกเงินสดที่จ่ายเพิ่ม ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของรถโดยสาร	98,000	บาท
บวก เงินสดที่จ่ายเพิ่ม	34,000	บาท
ราคาทุนที่ดิน	132,000	บาท

การบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป มีดังนี้

ที่ดิน	132,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	44,000	
รถโดยสาร		128,000
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		14,000
เงินสด		34,000

กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์เกิดจากการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า ซึ่งคำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของรถโดยสาร		98,000	บาท
ราคาทุนรถโดยสาร	128,000		
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	44,000	84,000	
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		14,000	

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน – มีผลขาดทุน

ตัวอย่างที่ 7-12 บริษัทนนทรีการบัญชีต้องการแลกเปลี่ยนเครื่องคอมพิวเตอร์รุ่นเก่ากับเครื่องรุ่นใหม่ เครื่องคอมพิวเตอร์รุ่นเก่ามีราคาตามบัญชี 16,000 บาท (ราคาทุน 24,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาสะสม

8,000 บาท) และมีมูลค่ายุติธรรม 12,000 บาท เครื่องคอมพิวเตอร์รุ่นใหม่มีราคา 32,000 บาท บริษัทผู้ขายตีราคาเครื่องใช้แล้วเท่ากับ 18,000 บาท บริษัทจะต้องจ่ายเงินสดเพิ่มสำหรับเครื่องคอมพิวเตอร์ใหม่

ราคาเครื่องรุ่นใหม่	32,000	บาท
หัก ราคาแลกเปลี่ยนเครื่องรุ่นเก่า	18,000	
เงินสดที่ต้องจ่ายเพิ่ม	14,000	
มูลค่ายุติธรรมของเครื่องรุ่นเก่า	12,000	
ต้นทุนของเครื่องรุ่นใหม่	26,000	

การบันทึกรายการในสมุดรายวัน มีดังนี้

อุปกรณ์	26,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อุปกรณ์	8,000	
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	4,000	
อุปกรณ์		24,000
เงินสด		14,000

ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ คำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของเครื่องเก่า	12,000	บาท
ราคาตามบัญชีของเครื่องเก่า	16,000	
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	4,000	

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน – มีผลกำไรและไม่ได้รับเงินสด

กรณีนี้กำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่สมบูรณ์ เนื่องจากกิจการยังคงมีฐานะทางการเงินคงเดิมหลังการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ *สินทรัพย์ที่ได้มาจะถูกบันทึกในราคาตามบัญชีและไม่มีการบันทึกกำไร แต่ถ้าราคาตามบัญชีสูงกว่าราคาตลาด จะต้องบันทึกขาดทุนทันที*

ตัวอย่างที่ 7-13 สมมติว่าบริษัทรถเช่า จำกัด ต้องการแลกรถยนต์กับบริษัทรถด่วน จำกัด โดยจะนำรถโตโยต้า ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม 320,000 บาท มีราคาตามบัญชี 270,000 บาท (ราคาทุน 300,000 บาท หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม 30,000 บาท) ไปแลกกับรถนิสสันซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม 340,000 บาท บริษัทรถเช่าจะจ่ายเงินสดให้อีก 20,000 บาทเพื่อแลกกับรถนิสสัน บริษัทรถเช่าจะมีกำไรจากการแลกเปลี่ยน คำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของรถโตโยต้า	320,000	บาท
หัก ราคาตามบัญชีของรถโตโยต้า	270,000	
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (ยังไม่รับรู้)	50,000	

ตามตัวอย่างนี้ *กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่สมบูรณ์*

มูลค่ายุติธรรมของรถนิสสัน	340,000	ราคาตามบัญชีของรถโตโยต้า	270,000
หัก กำไรที่ยังไม่รับรู้	(50,000)	หรือ บวก เงินสดที่จ่ายเพิ่ม	20,000
มูลค่ารถนิสสัน	290,000	มูลค่ารถนิสสัน	290,000

การบันทึกรายการบัญชีของบริษัทนนทรีรถเช่า มีดังนี้

รถยนต์ (นิสสัน) 290,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์ (โตโยต้า).....30,000
รถยนต์ (โตโยต้า) 300,000
เงินสด 20,000

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน-มีผลกำไรและได้รับเงินสดบางส่วน

กรณีที่กิจการได้รับเงินสดจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันจะถือว่ามีการขายสินทรัพย์บางส่วนและมีการแลกเปลี่ยนบางส่วน ดังนั้นจึงสามารถรับรู้กำไรได้บางส่วนซึ่งคำนวณได้จากสูตรดังนี้

$$\text{กำไรที่รับรู้} = \frac{\text{เงินสดที่ได้รับ}}{\text{เงินสดที่ได้รับ + มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ}} \times \text{กำไรรวม}$$

ตัวอย่างที่ 7-14 จากข้อมูลตามตัวอย่างก่อน หากพิจารณาในสมุดบัญชีของบริษัทรถด่วน สมมติว่าราคาตามบัญชีของรถนิสสันเท่ากับ 272,000

บาท (ราคาทุน 400,000 บาทหักค่าเสื่อมราคาสะสม 128,000 บาท) กำไรจากการแลกเปลี่ยนคำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของรถนิสสัน	340,000	บาท
หัก ราคาตามบัญชีของรถนิสสัน	272,000	บาท
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (ยังไม่รับรู้)	68,000	บาท

บริษัทรถด่วนได้รับเงินสดจากการแลกเปลี่ยน 20,000 บาท กำไรที่จะรับรู้ คำนวณได้ดังนี้

$$\text{กำไรที่รับรู้} = \frac{20,000}{20,000 + 320,000} \times 68,000 = 4,000 \text{ บาท}$$

บริษัทรถด่วนบันทึกรายการในสมุดรายวัน ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของรถโตโยต้า	320,000	ราคาตามบัญชีของรถนิสสัน	272,000
หัก กำไรที่ยังไม่รับรู้	(64,000)*	หรือ หัก ราคาตามบัญชีส่วนที่ขาย	(16,000)#
มูลค่ารถโตโยต้า	256,000		256,000

* 68,000 – 4,000 # $\frac{20,000}{340,000}$ x 272,000

เงินสด 20,000
รถยนต์ (โตโยต้า) 256,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์ (นิสสัน).....128,000
รถยนต์ (นิสสัน) 400,000
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์.....4,000

สรุปขั้นตอนการบันทึกกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

1. คำนวณกำไรหรือขาดทุนรวม ซึ่งเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน
2. ถ้าขาดทุนให้รับรู้ทั้งจำนวน
3. ถ้ากำไร ให้ปฏิบัติดังนี้
   (ก) ถ้าเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่**ไม่คล้ายคลึงกัน** (แตกต่างกัน) ให้ถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว ให้รับรู้กำไรได้ทั้งหมด
   (ข) ถ้าเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่**คล้ายคลึงกัน** ถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่สมบูรณ์ การรับรู้กำไรขึ้นอยู่กับเงื่อนไขดังนี้
      (1) ถ้าไม่มีเงินสดเข้ามาเกี่ยวข้อง จะไม่รับรู้กำไรที่เกิดขึ้นทั้งหมด
      (2) ถ้ามีการจ่ายเงินสดบางส่วน จะไม่รับรู้กำไรที่เกิดขึ้นทั้งหมด
      (3) ถ้ามี**การรับเงินสดบางส่วน** จะรับรู้กำไรบางส่วนซึ่งคำนวณได้จากสูตร ดังนี้

กำไรที่รับรู้ = $\frac{\text{เงินสดที่ได้รับ}}{\text{เงินสดที่ได้รับ + มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ}}$ × กำไรรวม

รายจ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากการได้มาของสินทรัพย์

รายจ่ายที่จะรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ จะต้องมีคุณสมบัติข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
2. ทำให้ปริมาณผลผลิตของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
3. ทำให้คุณภาพการผลิตของสินทรัพย์สูงขึ้น

ชนิดของรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ แบ่งออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

1. การต่อเติม (Additions)
2. การปรับปรุงและเปลี่ยนแทน (Improvements and Replacements)
3. การเปลี่ยนแปลงและการติดตั้งใหม่ (Rearrangement and Reinstallation)
4. การซ่อมแซม (Repair)

การต่อเติม

การต่อเติมหมายถึงการเพิ่มหรือขยายสินทรัพย์ที่มีอยู่ ให้ถือรายจ่ายของการต่อเติมเป็น**ต้นทุนของสินทรัพย์**เนื่องจากมีการสร้างสินทรัพย์ใหม่ขึ้นมา เช่น การต่อเติมอาคารด้านตะวันออก การต่อเติมระบบปรับอากาศของสำนักงาน เป็นต้น

การปรับปรุงและการเปลี่ยนแทน

การปรับปรุง หมายถึงการทำสินทรัพย์เดิมให้ดีขึ้นด้วยสินทรัพย์ใหม่ที่ดีกว่า (Better asset) เช่น การเปลี่ยนพื้นไม้เป็นพื้นคอนกรีต การเปลี่ยนแทน หมายถึงการเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน (Similar asset) เช่นพื้นไม้กับพื้นไม้ด้วยกัน

รายจ่ายที่เกิดขึ้นว่าจะถือว่าเข้าข่ายรวมเป็นทุนหรือตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวด ขึ้นอยู่ว่าการปรับปรุงและเปลี่ยนแทนเป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์หรือไม่ วิธีการบัญชีมีอยู่ 3 ทางเลือกด้วยกันคือ

1. วิธีแทนที่ (Substitution Approach) แนวคิดนี้จะถูกต้องเมื่อทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า โดยจะล้างราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่าออกและบันทึกต้นทุนสินทรัพย์ใหม่แทนที่

ตัวอย่างที่ 7-15 บริษัทนนทรีพาณิชย์ ตัดสินใจเปลี่ยนท่อน้ำที่ใช้ในระบบประปาเสียใหม่ โดยจะเปลี่ยนจากท่อทองแดงเป็นท่อพลาสติก ท่อเก่ามีราคาตามบัญชี 30,000 บาท (ราคาทุน 300,000 หักค่าเสื่อมราคาสะสม 270,000 บาท) บริษัทสามารถขายเศษซากท่อเก่าได้ 2,000 บาท ท่อพลาสติกมีราคาทุน 250,000 บาท สมมติว่าบริษัทนนทรีพาณิชย์ต้องจ่ายเงินสด 248,000 บาท สำหรับท่อใหม่หลังจากแลกเปลี่ยนกับท่อเก่าแล้ว การบันทึกบัญชีมีดังนี้

ระบบท่อน้ำประปา 250,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม 270,000
ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ 28,000
ระบบท่อน้ำประปา 300,000
เงินสด (250,000-2,000) 248,000

2. วิธีรวมต้นทุนใหม่เข้าเป็นทุน (Capitalizing the New Cost) รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงและเปลี่ยนแทนให้รวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ และไม่ต้องจำหน่ายราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่าออกจากสมุดบัญชี โดยตั้งข้อสมมติว่ากิจการได้คิดค่าเสื่อมราคาเพียงพอที่จะทำให้ราคาตามบัญชีใกล้เคียงกับศูนย์แล้ว แม้ว่าข้อสมมตินี้จะไม่เป็นจริงในทุกกรณี แต่ข้อแตกต่างก็ถือว่าไม่มีนัยสำคัญ การปรับปรุงให้ดีขึ้นมักจะใช้วิธีนี้เพราะสะดวกกว่าวิธีแรก

3. วิธีบันทึกลดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม (Charging to Accumulated Depreciation) บางครั้งรายจ่ายที่เกิดขึ้นอาจไม่ได้ทำให้สินทรัพย์มีปริมาณหรือคุณภาพดีขึ้น แต่เป็นแค่เพียงต่ออายุการใช้งานให้ยาวนานขึ้น เช่น การเปลี่ยนแทนสินทรัพย์เก่า การบันทึกบัญชีทำได้โดยเดบิตค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับรายจ่ายที่เกิดขึ้นแทนการเดบิตบัญชีสินทรัพย์ การเปลี่ยนแทนมักจะเป็นการยืดอายุของสินทรัพย์ แต่ไม่ทำให้คุณภาพหรือปริมาณผลผลิตสูงขึ้น

การเปลี่ยนแปลงและการติดตั้งใหม่

การเปลี่ยนแปลงและการติดตั้งใหม่ ได้แก่ การปรับปรุงและติดตั้งเครื่องจักรบางกลุ่มเสียใหม่เพื่อประโยชน์สำหรับการผลิตในอนาคต การบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นทำได้ 3 วิธีคือ

1. ถ้าทราบหรือสามารถประมาณต้นทุนการติดตั้งและค่าเสื่อมราคาสะสมเดิมจะบันทึกบัญชีเหมือนกับการเปลี่ยนแทน

2. ถ้าไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณต้นทุนการติดตั้งและค่าเสื่อมราคาสะสมเดิมได้ ให้บันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้น (มีนัยสำคัญ) เป็นต้นทุนของสินทรัพย์และตัดจำหน่ายตามอายุที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์

3. ถ้ารายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่มีนัยสำคัญ หรือไม่สามารถแยกจากค่าใช้จ่ายดำเนินงานอื่น ๆ ได้ หรือประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตไม่แน่นอน ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันที

การซ่อมแซม

ค่าซ่อมแซมเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ให้สามารถดำเนินงานได้ตามปกติ ค่าซ่อมแซมที่เกิดขึ้นจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดทันที เช่น การเปลี่ยนชิ้นส่วนเล็กน้อย การใส่น้ำมันหล่อลื่น การปรับแต่งอุปกรณ์ การทาสีใหม่และการทำความสะอาด

หากเป็นการซ่อมแซมครั้งใหญ่ (Major repair) เช่น การยกเครื่องซึ่งจะทำให้สินทรัพย์มีอายุการใช้งานนานขึ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นควรถือเป็นการต่อเติม การปรับปรุงหรือเปลี่ยนแทน

ตัวอย่างที่ 7-16 บริษัทนนทรี ประมาณค่าซ่อมแซมรวมสำหรับปีเท่ากับ 72,000 บาท และจะกระจายค่าซ่อมแซมไปยังทุกไตรมาสแม้ว่าค่าซ่อมจะเกิดขึ้นเพียงสองไตรมาสก็ตาม การบันทึกรายการบัญชี มีดังนี้

สิ้นไตรมาสแรก

ค่าซ่อมแซม (ค่าใช้จ่าย).....18,000

ประมาณการค่าซ่อม (1/4 × 72,000)..... 18,000

สิ้นไตรมาสที่สอง

ประมาณการค่าซ่อม.....34,400

เงินสด, ค่าซ่อมแซมค้างจ่าย..... 34,400

ค่าซ่อมแซม 18,000

ประมาณการค่าซ่อม (1/4 × 72,000)..... 18,000

สิ้นไตรมาสที่สาม

ค่าซ่อมแซม (ค่าใช้จ่าย).....18,000

ประมาณการค่าซ่อม (1/4 × 72,000)..... 18,000

สิ้นไตรมาสที่สี่

ประมาณการค่าซ่อม.....38,080

เงินสด, ค่าซ่อมแซมค้างจ่าย..... 38,080

ค่าซ่อมแซม 18,480

ประมาณการค่าซ่อม..... 18,480

(34,400 + 38,080 – 18,000 – 18,000 – 18,000)

สรุปวิธีการบัญชีสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลัง

ชนิดของรายจ่าย	วิธีการบัญชีที่ใช้
การต่อเติม	นำรายจ่ายไปรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
การปรับปรุงและเปลี่ยนแทน	(ก) **ถ้าทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า** : โอนราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์เก่าออก นำรายจ่ายในการปรับปรุงและเปลี่ยนแทนบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์และบันทึกกำไรขาดทุน (ข) **ไม่ทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า:** 1. ถ้าอายุการใช้งานของสินทรัพย์ยาวนานขึ้น ให้เดบิตบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมด้วยรายจ่ายในการปรับปรุงและเปลี่ยนแทน 2. ถ้าคุณภาพหรือปริมาณผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้นำรายจ่ายไปรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
การเปลี่ยนแปลงและติดตั้งใหม่	(ก) ถ้าทราบต้นทุนติดตั้งเดิม รายจ่ายที่เกิดขึ้นให้บันทึกเหมือนการเปลี่ยนแทน (ทราบราคาตามบัญชี) (ข) ถ้าไม่ทราบต้นทุนติดตั้งเดิม และรายจ่ายสำหรับการเปลี่ยนแปลงและติดตั้งใหม่มีจำนวนมาก (มีนัยสำคัญ) และจะใช้ประโยชน์ได้ในอนาคต นำรายจ่ายไปรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

	(ค) ถ้าไม่ทราบต้นทุนติดตั้งเดิม และรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่มาก (ไม่มีนัยสำคัญ) และประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตก็ไม่แน่นอน ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวด
ค่าซ่อมแซม	(ก) ซ่อมปกติ : ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวด (ข) ซ่อมใหญ่: วิเคราะห์ให้ถูกต้องว่าเป็นการต่อเติม การปรับปรุงหรือการเปลี่ยนแทน

การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรออกจากบัญชี

กิจการอาจเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างถาวรหรือจำหน่ายสินทรัพย์เหล่านี้ออกไปเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแล้ว กิจการต้องล้างสินทรัพย์ที่เลิกใช้หรือขายด้วยราคาตามบัญชีและบันทึกกำไรหรือขาดทุน (ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชี) ที่เกิดขึ้นทันทีในงบกำไรขาดทุน

การขายสินทรัพย์ถาวร

เมื่อกิจการขายสินทรัพย์ถาวรออกไป กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคานับจากวันสุดท้ายที่บันทึก ค่าเสื่อมจนถึงวันที่ขายสินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 7-17 สมมติว่ากิจการได้บันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรซึ่งมีราคาทุน 180,000 บาท มาเป็นเวลา 9 ปีในอัตราปีละ 12,000 บาท ถ้า

เครื่องจักรถูกขายไปในกลางปีที่ 10 ในราคา 70,000 บาท การบันทึกค่าเสื่อมราคา ณ วันที่ขายทำได้ดังนี้

ค่าเสื่อมราคา 6,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร 6,000
(ปรับปรุงค่าเสื่อมราคา ½ ปี)

ต่อจากนี้กิจการก็จะบันทึกรายการขายเครื่องจักรดังนี้

เงินสด.....70,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร.....114,000
เครื่องจักร 180,000
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์..... 4,000

กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ถือเป็นกิจกรรมปกติ ให้นำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน

การจำหน่ายสินทรัพย์โดยไม่เจตนา

สินทรัพย์ที่กิจการจำเป็นต้องเลิกใช้และจำหน่ายออกไปโดยไม่เจตนา (Involuntary conversion) ได้แก่ สินทรัพย์ที่ถูกไฟไหม้ น้ำท่วม หรือถูกเวรคืน กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายถือเป็นรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 7-18 บริษัทนนทรี จำกัดจำเป็นต้องขายที่ดินและโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในแนวเขตที่การทางพิเศษจะตัดถนนมอเตอร์เวย์สายใหม่ เพื่อเป็นการชดเชยค่าเสียหาย รัฐได้จ่ายค่าเวรคืนให้เป็นเงิน 5,000,000 บาท ซึ่งสูงกว่าราคาตามบัญชีของที่ดิน และโรงงาน ซึ่งมียอดคงเหลือ 2,000,000 บาท ที่ดินและโรงงานมีราคาทุน 4,000,000 บาทและมีค่าเสื่อมราคาสะสม 2,000,000 บาท บริษัทนนทรีจะบันทึกรายการดังนี้

เงินสด.....5,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม-โรงงาน.....2,000,000
ที่ดินและโรงงาน 4,000,000
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์..... 3,000,000

การตีราคาสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 กำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากได้รับรู้รายการดังกล่าวแล้วเมื่อเริ่มแรก หรือกิจการอาจเลือกปฏิบัติอีกวิธีหนึ่งคือบันทึกสินทรัพย์ในราคาประเมินใหม่ โดยผู้ประเมินราคาอิสระ ราคาที่ตีใหม่หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นกับการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรม หากมูลค่ายุติธรรมต่างจากราคาตามบัญชีอย่างมาก (มีนัยสำคัญ) กิจการก็ต้องตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี แต่ถ้าสินทรัพย์ใดมีความแตกต่างไม่มาก (ไม่มีนัยสำคัญ) ให้สอบทานมูลค่าใหม่อย่างสม่ำเสมอทุก 3-5 ปี

วิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อมีการตีราคาใหม่ ต้องปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชี (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) เพื่อให้ราคาตามบัญชีที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์นั้น วิธีนี้เหมาะสมเมื่อตีราคาสินทรัพย์ให้เป็นราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม

(2) นำค่าเสื่อมราคาสะสมหักจากราคาตามบัญชีเพื่อให้ได้ราคาตามบัญชีสุทธิ แล้วนำราคาตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่ วิธีนี้เหมาะสมสำหรับการตีราคาอาคารให้เป็นราคาตลาด

ตัวอย่างที่ 7-19 ต้นปี 25+0 บริษัทนนทรีพัฒนา จำกัด ซื้อที่ดินมาในราคา 4,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 และวันที่ 31 ธันวาคม 25+2 เท่ากับ 5,000,000 บาทและ 3,250,000 บาทตามลำดับ รายการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด มีดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1

ที่ดิน (5,000,000-4,000,000).....1,000,000
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 1,000,000
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+2

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....1,000,000
ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 750,000
ที่ดิน (3,250,000-5,000,000) 1,750,000
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่)

ตัวอย่างที่ 7-20 ต้นปี 25+0 บริษัทนนทรีพัฒนาจำกัด ซื้อที่ดินมาในราคา 4,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 และวันที่ 31 ธันวาคม 25+2 เท่ากับ 3,250,000 บาทและ 5,000,000 บาทตามลำดับ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1

ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....750,000
ที่ดิน (3,250,000-4,000,000) 750,000
(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+2

ที่ดิน (5,000,000-3,250,000).....1,750,000

ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....750,000

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....1,000,000

(บันทึกการตีราคาที่ดินใหม่)

ตัวอย่างที่ 7-21 ต้นปี 25+1 บริษัทนนทรีจำกัด ซื้อเครื่องจักรในราคา 240,000 บาท ราคาซากเท่ากับศูนย์ อายุการใช้งาน 6 ปี คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง วันสิ้นปี 25+2 ราคาประเมินของเครื่องจักรเท่ากับ 200,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25+2 ราคาตามบัญชีของเครื่องจักรเท่ากับ 160,000 บาท (ราคาทุน 240,000 หักค่าเสื่อมราคาสะสม 80,000 บาท) รายการปรับปรุง ณ วันสิ้นงวด เพื่อบันทึกการตีราคาใหม่มีดังนี้

วิธีที่ 1 ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมตามสัดส่วนของราคาตามบัญชี (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) ที่เปลี่ยนไป

เครื่องจักร.....60,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร.....20,000

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....40,000

(บันทึกการตีราคาเครื่องจักรใหม่)

วิธีที่ 2 หักค่าเสื่อมราคาสะสมจากราคาตามบัญชี และปรับราคาตามบัญชีเป็นราคาที่ตีใหม่

ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร.....40,000

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์.....40,000

(บันทึกการตีราคาเครื่องจักรใหม่)

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

1. เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์
2. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
3. อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
4. ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
5. รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง
   - 5.1 จำนวนของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น
   - 5.2 จำนวนของสินทรัพย์ที่จำหน่าย

- 5.3 จำนวนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการควบกิจการ
- 5.4 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ที่เป็นผลมาจากการตีราคาใหม่
- 5.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่า
- 5.6 ค่าเสื่อมราคา
- 5.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด