

# บทที่ 7

## สิทธิประโยชน์ที่ดิน

### หัวข้อ

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

## คุณสมบัติของสินทรัพย์ถาวร

1. **มีไว้ใช้ในการดำเนินงานและไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะนำออกขาย**  
เฉพาะสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงาน (Operational assets) เท่านั้นที่จัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาคารที่มีได้ใช้งานควรแสดงเป็นเงินลงทุน
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 ค่าเฉลี่ยที่ดิน 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) วัสดุดิบ ค่าแรงและค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้าง (2) ค่าธรรมเนียมวิศวกร สถาปนิก และค่าอนุญาตก่อสร้าง

## ต้นทุนของอุปกรณ์

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

## การซื้อสินทรัพย์ด้วยยอดรวม

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

สินทรัพย์หลายชนิดพร้อมกันมีราคาสูงกว่าการแยกซื้อรายชิ้น กิจการจะต้องจัดสรรต้นทุนทั้งหมดให้แก่สินทรัพย์ชนิดต่าง ๆ ตามสัดส่วนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

**ตัวอย่างที่ 7-2** บริษัทนันทริจำกัด ซื้อสินทรัพย์ 3 ชนิดคือสินค้ำ ที่ดิน และอาคารจากบริษัทแห่งหนึ่งซึ่งจะปิดกิจการ ในราคารวมกัน 800,000 บาท สินทรัพย์ต่าง ๆ มีราคา ดังนี้

	ราคาตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินค้ำ	300,000	250,000
ที่ดิน	200,000	250,000
อาคาร	350,000	500,000
	<u>850,000</u>	<u>1,000,000</u>

ราคาที่จ่ายซื้อ 800,000 บาท จะจัดสรรให้กับสินทรัพย์ชนิดต่าง ๆ ตามสัดส่วนมูลค่ายุติธรรม ดังนี้

สินค้ำ	$250,000/1,000,000$	$\times$	800,000	=	200,000 บาท
ที่ดิน	$250,000/1,000,000$	$\times$	800,000	=	200,000 บาท
อาคาร	$500,000/1,000,000$	$\times$	800,000	=	400,000 บาท

บริษัทนันทริจะบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป 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 กิจการจะใช้บันทึกด้วยราคาใดราคาหนึ่งต่อไปนี้เป็นราคาที่มีหลักฐานน่าเชื่อถือมากกว่า

1. ราคาเทียบเท่าเงินสด (ราคาตลาด) ของสินทรัพย์
2. มูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จ่ายชำระหนี้ตามข้อตกลงโดยคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยท้องตลาดสำหรับหนี้สินชนิดนั้น

**ตัวอย่างที่ 7-3** บริษัทหนนทรี จำกัด ซื้ออุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตชนิดหนึ่ง โดยออกตั๋วสัญญาใช้เงินชนิดไม่มีดอกเบี้ย อายุ 5 ปี มูลค่า 200,000 บาท ให้แก่ห้างหุ้นส่วนยนตรจักร สมมติอัตราดอกเบี้ยเท่ากับ 10% บริษัทหนนทรีจะชำระตัวเงินจ่ายด้วยการผ่อนชำระทุกสิ้นปี ปีละ 40,000 บาท บริษัทไม่สามารถหาราคาเงินสดปัจจุบันของอุปกรณ์ได้ บริษัทจึงบันทึกต้นทุนของอุปกรณ์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของตัวเงินจ่าย การคำนวณมูลค่าปัจจุบันของตัวเงินจ่าย ณ วันที่ซื้ออุปกรณ์ ตารางการผ่อนชำระและการบันทึกบัญชี มีดังนี้

$$\begin{aligned} \text{มูลค่าปัจจุบันของตัวเงินจ่าย} &= 40,000 (\text{PVF-OA}_{5,10\%}) \\ &= 40,000 (3.79079) = 151,632 \text{ บาท} \end{aligned}$$

**ตารางที่ 7-2** การจ่ายเงินสดตามสัญญาผ่อนชำระและการตัดจำหน่าย  
ส่วนลดด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

(1) สิ้นปีที่	(2) จำนวนเงินที่ ชำระ	(3) ดอกเบี้ยที่แท้จริง 10%	(4) เงินต้นที่ชำระ	(5) ราคาตามบัญชี
0				151,632
1	40,000	15,164 <sup>ก</sup>	24,836 <sup>ข</sup>	126,796 <sup>ก</sup>
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-

<sup>ก</sup> 151,632 × 10%    <sup>ข</sup> 40,000 - 15,164    <sup>ค</sup> 151,632

**ณ วันที่ซื้อ**

อุปกรณ์.....	151,632
ส่วนลดตัวเงินจ่าย.....	48,368
ตัวเงินจ่าย .....	200,000

**ณ วันสิ้นปีแรก**

ดอกเบี้ยจ่าย.....	15,164
ตัวเงินจ่าย .....	40,000
เงินสด .....	40,000
ส่วนลดตัวเงินจ่าย.....	15,164

ดอกเบี๋ยจ่ายปีแรก คำนวณด้วยวิธีอัตราดอกเบี๋ยที่แท้จริงเท่ากับ  
15,164 บาท

### ณ วันสิ้นปีที่สอง

ดอกเบี๋ยจ่าย .....	12,680
ตัวเงินจ่าย .....	40,000
เงินสด .....	40,000
ส่วนลดตัวเงินจ่าย .....	12,680

### สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการออกหุ้น

ถ้ากิจการซื้อสินทรัพย์โดยจ่ายชำระด้วยหลักทรัพย์ เช่น หุ้นสามัญ  
หุ้นบุริมสิทธิ ต้นทุนของสินทรัพย์จะต้องถูกจดบันทึกด้วยราคาตลาดของ  
หุ้นที่ออกให้

**ตัวอย่างที่ 7-4** บริษัทนนทรี จำกัดตัดสินใจซื้อที่ดินเพื่อขยายโรงงานผลิต  
พรมและม่าน บริษัทจะออกหุ้นสามัญให้กับผู้ขายที่ดิน จำนวน 5,000 หุ้น  
(ราคามูลค่าหุ้นละ 20 บาท) หุ้นสามัญมีราคาตลาดหุ้นละ 24 บาท บริษัท  
นนทรี จะบันทึกบัญชีการซื้อที่ดิน ดังนี้

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

หากกิจการไม่สามารถหาราคาตลาดของหุ้นได้ ให้ใช้ราคาตลาดของ  
สินทรัพย์ในการบันทึกต้นทุนของบัญชีที่ดินแทน

## สินทรัพย์ถาวรที่ได้มาด้วยการรับบริจาค

สินทรัพย์ที่ได้รับจากการบริจาค ให้กิจการเดบิตสินทรัพย์ด้วยมูลค่า  
ค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับและเครดิตรายได้จากการรับบริจาคใน  
งวดที่ได้รับสินทรัพย์

**ตัวอย่างที่ 7-5** บริษัทนันทริ จำกัด ได้รับบริจาคที่ดินซึ่งมีมูลค่ายุติธรรม  
300,000 บาทจากบริษัทพัฒนา อุตสาหกรรมเพื่อเป็นการตอบแทนที่  
บริษัทนันทริสร้างที่จอดรถให้ บริษัทนันทริจะบันทึกบัญชีดังนี้

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

ในทางตรงกันข้าม สินทรัพย์ที่กิจการเป็นผู้บริจาคให้ กิจการควร  
บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายด้วยมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่บริจาค  
หากมีผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาตามบัญชี ให้บันทึกเป็นกำไร  
หรือขาดทุน

**ตัวอย่างที่ 7-6** บริษัทนันทริพัฒนาที่ดินจำกัด บริจาคที่ดินซึ่งมีราคาทุน  
800,000 บาท และมีมูลค่ายุติธรรม 1,000,000 บาท ให้กับเทศบาล  
จังหวัดเพื่อสร้างที่จอดรถ การบันทึกบัญชีของผู้บริจาคทำได้ดังนี้

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

## สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเอง

กิจการที่สร้างสินทรัพย์ถาวร เช่น สร้างอาคารหรืออุปกรณ์เอง ต้นทุนของสินทรัพย์ประกอบด้วย วัสดุดิบ (Materials) ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) และค่าใช้จ่ายการผลิต (Overhead or Burden) เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าพลังงาน ค่าประกัน ค่าภาษีทรัพย์สินสำหรับอาคารโรงงาน และอุปกรณ์ ค่าแรงผู้ควบคุมงาน ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร

## ดอกเบียจ่ายระหว่างการก่อสร้าง

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 (กุมภาพันธ์ 2542) เรื่องต้นทุนการกู้ยืม กำหนดแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ “ต้นทุนการกู้ยืม” ไว้ 2 แนวทาง เลือกด้วยกันคือ

**1. ไม่รวมดอกเบี้ยระหว่างการก่อสร้างเป็นต้นทุนของสินทรัพย์** แนวคิดนี้จะถือว่าดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเงินเป็นต้นทุนทางการเงิน มิใช่ต้นทุนการก่อสร้าง ดังนั้นจึงบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นโดยการเดบิตดอกเบี้ยจ่ายและเครดิตเงินสดหรือดอกเบี้ยค้างจ่าย โดยไม่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

**2. รวมดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นระหว่างการก่อสร้างเป็นต้นทุนของสินทรัพย์** ตามวิธีนี้จะคิดดอกเบี้ยเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามที่เกิดขึ้นจริง ข้อเสียของวิธีนี้คือต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการกู้ยืมเงินจะมีต้นทุนสูงกว่าสินทรัพย์ที่ได้มาจากการออกหุ้นสามัญ

การนำต้นทุนการกู้ยืมรวมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ ต้องพิจารณาประเด็นต่อไปนี้

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

### สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะต้องเป็นสินทรัพย์ที่ใช้ระยะเวลาในการจัดเตรียมเพื่อให้พร้อมที่จะนำไปใช้งาน ดอกเบี้ยจ่ายจะรวมเป็นต้นทุนตั้งแต่เริ่มก่อสร้างสินทรัพย์จนสินทรัพย์นั้นเสร็จและพร้อมที่จะนำไปใช้งานตามวัตถุประสงค์หรือนำไปขาย

### ระยะเวลาที่จะรวมเป็นทุน

หมายถึงระยะเวลาที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ การเริ่มต้นจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไข 3 ประการคือ

1. รายจ่ายของสินทรัพย์ได้เกิดขึ้นแล้ว

2. กิจกรรมที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามวัตถุประสงค์อยู่ในระหว่างดำเนินการ
3. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้น

### ดอกเบียที่จะรวมเป็นทุน

ดอกเบียที่จะรวมเป็นทุนของสินทรัพย์ต้องเป็น**ดอกเบียที่หลีกเลี่ยงได้** (Avoidable cost) หมายถึงดอกเบียที่เกิดขึ้นระหว่างงวดที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากจ่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่เกิดขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ดอกเบียที่จะรวมเป็นทุนต้องเป็นดอกเบียที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้างหรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

### หลักเกณฑ์ของการนำดอกเบียมารวมเป็นทุนของสินทรัพย์

การนำดอกเบียมารวมเป็นทุนของสินทรัพย์จะแบ่งตามลักษณะของเงินกู้ ดังนี้

#### 1. เงินกู้ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

หมายถึงเงินที่กู้เพื่อใช้ในการก่อสร้างโดยเฉพาะ

ดอกเบียจากการกู้ยืมจะรวมเป็นทุน

= ดอกเบียที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้

หักด้วย รายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ออกไปลงทุนชั่วคราว

**ตัวอย่างที่ 7-7** บริษัทนันทรี 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	<u>3,000,000</u>
	รวม	<u>10,000,000</u>

บริษัทได้ชำระค่าก่อสร้างไปแล้วบางส่วนเป็นเงิน 7.5 ล้านบาท และได้นำเงินกู้ที่เหลือไปซื้อหุ้นในตลาดหลักทรัพย์เป็นเงินลงทุนชั่วคราว ได้รับผลตอบแทนทั้งสิ้น 150,000 บาท

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

**2. เงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่ได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข** หมายถึงเงินที่กู้มาเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ทั่วไปแต่ได้นำมาใช้ในการก่อสร้าง

ดอกเบี้ยจ่ายจะรวมเป็นทุน = รายจ่ายของสินทรัพย์  $\times$  อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน  
 อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน = อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนกู้ยืมในระหว่างงวดที่  
**ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ**

**ตัวอย่างที่ 7-8** บริษัทนันทริ 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	<u>3,000,000</u>	
ยอดต้นงวด - 1 มกราคม 25+1	3,000,000	
เพิ่มขึ้นระหว่างงวด	<u>8,000,000</u>	
ยอดปลายงวด - 31 ธันวาคม 25+1	<u>11,000,000</u>	

## อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุนของปี 25+1 คำนวณได้ดังนี้

	เงินต้น (บาท)	ดอกเบี้ย (บาท)
เงินกู้ อายุ 5 ปี	5,000,000	$5,000,000 \times 10\% = 500,000$
เงินกู้ อายุ 20 ปี	10,000,000	$10,000,000 \times 8\% \times 9/12 = 600,000$
เงินเบิกเกินบัญชี		
ธนาคาร	<u>1,500,000</u>	<u>225,000</u>
รวม	<u>16,500,000</u>	<u>1,325,000</u>

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

ต้นทุนการกู้ยืมคำนวณได้ดังนี้  
 ระบายโดยประมาณที่เชื่อถือได้

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

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

$$\begin{aligned} \text{ดอกเบี้ยจ่ายที่จะรวมเป็นต้นทุน} &= 7,000,000 \times 8.03\% \\ &= 562,100 \text{ บาท} \end{aligned}$$

### 3. เงินกู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและกู้มาโดยวัตถุประสงค์เฉพาะ เพื่อจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

**ตัวอย่างที่ 7-9** จากตัวอย่างที่ 7-8 ถ้าเงินกู้อายุ 5 ปีกู้มาโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เงินกู้นี้ดังกล่าวมีรายได้จากการลงทุนชั่วคราวสำหรับปี 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

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

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)	<u>5,000,000</u>
รายจ่ายที่จำเป็นต้องใช้เงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	2,000,000
อัตราการตั้งขึ้นเป็นทุน	<u>× 7.17 %</u>
ต้นทุนการกู้ยืมสำหรับรายจ่ายส่วนที่ต้องใช้เงินที่กู้มา เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป	<u>143,400</u>

**ตัวอย่างที่ 7-10** สมมติว่าในวันที่ 1 พฤศจิกายน 25+7 บริษัทนันทรี จำกัดทำสัญญากับบริษัทมั่นคงก่อสร้างสำหรับการสร้างอาคารเป็นเงิน 2,800,000 บาท บนที่ดินราคาทุน 200,000 บาท (ซื้อจากผู้รับเหมาและจ่ายชำระในงวดแรก) บริษัทนันทรีตกลงจะจ่ายชำระเงินค่าก่อสร้างตลอดปี 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 บริษัทนันทรีมียอดคงเหลือของ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+8 ดังนี้

### เงินกู้เพื่อสร้างอาคาร

1. ตัวเงินจ่าย อัตราดอกเบี้ย 15% อายุ 3 ปี จัดหา  
มาเพื่อซื้อที่ดินและก่อสร้างอาคาร เมื่อวันที่ 31  
ธันวาคม 25+7 จ่ายดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม  
1,500,000 บาท

### เงินกู้อื่น

2. ตัวเงินจ่าย อัตราดอกเบี้ย 10% อายุ 5 ปี จ่าย  
ดอกเบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม 1,100,000 บาท
3. หุ้นกู้ อัตราดอกเบี้ย 12% อายุ 10 ปี ออก  
จำหน่ายเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25+3 จ่ายดอก  
เบี้ยทุกวันที่ 31 ธันวาคม 1,200,000 บาท

รายจ่ายค่าก่อสร้างสะสมถัวเฉลี่ยระหว่างปี 25+8 คำนวณได้ดังนี้

วันที่	รายจ่าย จำนวน	× ระยะเวลา รวมเป็น ทุน สำหรับปี ปัจจุบัน	= รายจ่าย สะสมถัว เฉลี่ย
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
	<u>3,000,000</u>		<u>1,640,000</u>

รายจ่ายสะสมถัวเฉลี่ย	×	อัตราดอกเบี้ย	=	ดอกเบี้ยจ่าย
1,500,000		.15 (กู้เพื่อการก่อสร้าง)		225,000
<u>140,000</u> <sup>ก</sup>		.1104 (กู้เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป) <sup>ข</sup>		<u>15,465</u>
<u>1,640,000</u>				<u>240,456</u>

<sup>ก</sup> รายจ่ายสะสมถัวเฉลี่ยส่วนที่มากกว่าเงินกู้ที่จัดหามาเพื่อการก่อสร้าง

อัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุน	เงินต้น	ดอกเบี้ย
‡ ตัวเงินจ่าย 10% อายุ 5 ปี	1,100,000	110,000
‡ หุ้นกู้ 12% อายุ 10 ปี	<u>1,200,000</u>	<u>144,000</u>
	<u>2,300,000</u>	<u>254,000</u>

$$\text{อัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นทุน} = \frac{\text{ดอกเบี้ยรวม}}{\text{เงินต้นรวม}} = \frac{254,000}{2,300,000} = 11.04\%$$

ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริง ที่จะนำส่วนหนึ่งไปรวมเป็นต้นทุนของอาคาร สำหรับปี 25+8 คำนวณได้ดังนี้

‡ ตัวเงินจ่ายที่จัดหาเพื่อการก่อสร้าง	1,500,000	×	.15	=	225,000	บาท
‡ ตัวเงินจ่ายระยะยาว อายุ 5 ปี	1,100,000	×	.10	=	110,000	
‡ หุ้นกู้อายุ 10 ปี	1,200,000	×	.12	=	<u>144,000</u>	
ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจริง					<u>479,000</u>	



### 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 (ดอกเบี้ยวที่รวมเป็นทุน).....	240,456
ดอกเบี้ยวจ่าย (479,000 - 240,456) .....	238,544
เงินสด (225,000 + 110,000 +144,000).....	479,000

ดอกเบ็ญที่รวมเป็นต้นทุนของอาคารจะถูกตัดจำหน่ายเป็นส่วนหนึ่งของค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ดอกเบ็ญจ่ายที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจํางวดส่วนหนึ่งอีกส่วนหนึ่งจะรวมเป็นต้นทุนของอาคาร การแสดงดอกเบ็ญจ่ายในงบกำไรขาดทุน มีดังนี้

กำไรจากการดำเนินงาน		XXXXX
ค่าใช้จ่ายและรายการขาดทุนอื่น		
ดอกเบ็ญจ่าย	479,000	
หัก ดอกเบ็ญที่รวมเป็นทุน	<u>240,456</u>	<u>238,544</u>
กำไรก่อนภาษีเงินได้		XXXXX
ภาษีเงินได้		<u>XXX</u>
กำไรสุทธิ		<u>XXXXX</u>
<b>หมายเหตุที่ 1: นโยบายบัญชีเกี่ยวกับดอกเบ็ญที่รวมเป็นทุน</b> ระหว่างปี 25+8		
ต้นทุนดอกเบ็ญรวม 479,000 บาท คิดเป็นต้นทุนอาคารจำนวน 240,456 บาท		
ที่เหลือคิดเป็นค่าใช้จ่ายจำนวน 238,544 บาท		

## การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างการดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์หยุดชะงักเป็นเวลาต่อเนื่อง แต่ถ้การล่าช้าของการก่อสร้างเกิดขึ้นชั่วคราว 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 การแลกเปลี่ยน

เปลี่ยนที่ดินกับอาคาร การแลกเปลี่ยนอุปกรณ์กับสินค้า กิจกรรมจะบันทึกสินทรัพย์ที่ได้ตาม**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เก่า**ที่นำไปแลกเปลี่ยนหรือ**มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ใหม่** (แล้วแต่ราคาใดจะมีหลักฐานน่าเชื่อถือมากกว่า) และบวกหรือหักด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่เกิดขึ้นในการโอน กิจกรรมต้องบันทึกกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการแลกเปลี่ยนทันที

### การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน (Similar assets) พิจารณาได้จาก

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

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ถือว่า**กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่เสร็จสมบูรณ์** ดังนั้นจึงไม่ควรบันทึกกำไรหรือขาดทุน กิจกรรมต้องบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไป

หากในการแลกเปลี่ยนกิจการตกลง**โอนหรือรับโอนสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน** (Monetary assets) เช่นจ่ายหรือรับเงินสดนอกจากสินทรัพย์ที่

ได้จากการแลกเปลี่ยน กรณีนี้จะถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว

ตัวอย่างต่อไปนี้จะอธิบายวิธีการบัญชีสำหรับแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ 3 กรณี คือ

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

### การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่คล้ายคลึงกัน

**ตัวอย่างที่ 7-11** บริษัทนันทริชนสง 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	<u>34,000</u>	บาท
ราคาทุนที่ดิน	<u>132,000</u>	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	<u>44,000</u>	<u>84,000</u>
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	<u>14,000</u>	

### การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน - มีผลขาดทุน

**ตัวอย่างที่ 7-12** บริษัทนันทริการบัญชีต้องการแลกเปลี่ยนเครื่องคอมพิวเตอร์รุ่นเก่ากับเครื่องรุ่นใหม่ 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 ราคาแลกเปลี่ยนเครื่องเก่า	<u>18,000</u>	
เงินสดที่ต้องจ่ายเพิ่ม	14,000	
มูลค่ายุติธรรมของเครื่องเก่า	<u>12,000</u>	
ต้นทุนของเครื่องรุ่นใหม่	<u>26,000</u>	

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	<u>16,000</u>	
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	<u>4,000</u>	

## การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน – มีผลกำไรและไม่ได้รับเงินสด

กรณีนี้กำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถือว่ายังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่สมบูรณ์ เนื่องจากกิจการยังคงมีฐานะทางการเงินคงเดิมหลังการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ สินทรัพย์ที่ได้มาจะถูกบันทึกในราคาตามบัญชีและไม่มีการบันทึกกำไร แต่ถ้าราคาตามบัญชีสูงกว่าราคาตลาด จะต้องบันทึกขาดทุนทันที

**ตัวอย่างที่ 7-13** สมมติว่าบริษัทรถเช่า จำกัด ต้องการแลกเปลี่ยนกับบริษัทรถด่วน 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	<u>270,000</u>	
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (ยังไม่รับรู้)	<u>50,000</u>	

ตามตัวอย่างนี้ กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ยังไม่สมบูรณ์

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

การบันทึกการขายการบัญชีของบริษัทหนนทรืรถเช่า มีดังนี้

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

### การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน-มีผลกำไรและได้รับเงินสดบางส่วน

กรณีที่กิจการได้รับเงินสดจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันจะถือว่ามีการขายสินทรัพย์บางส่วนและการแลกเปลี่ยนบางส่วน ดังนั้นจึงสามารถรับรู้กำไรได้บางส่วนซึ่งคำนวณได้จากสูตรดังนี้

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

**ตัวอย่างที่ 7-14** จากข้อมูลตามตัวอย่างก่อน หากพิจารณาในสมุดบัญชีของบริษัทรถด่วน สมมติว่าราคาตามบัญชีของรถนิสสันเท่ากับ 272,000

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

มูลค่ายุติธรรมของรถนิสสัน	340,000	บาท
หัก ราคาตามบัญชีของรถนิสสัน	<u>272,000</u>	บาท
กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (ยังไม่รับรู้)	<u>68,000</u>	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	<u>256,000</u>		<u>256,000</u>
* 68,000 - 4,000		# 20,000 x 272,000	
		340,000	

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) ถ้ามีการ**รับเงินสดบางส่วน** จะรับรู้กำไรบางส่วนซึ่งคำนวณได้จากสูตร ดังนี้

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

## รายการที่เกิดขึ้นหลังจากการได้มาของสินทรัพย์

รายการที่จะรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ จะต้องมีความสัมพันธ์ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
2. ทำให้ปริมาณผลผลิตของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
3. ทำให้คุณภาพการผลิตของสินทรัพย์สูงขึ้น

## ชนิดของรายการที่เกิดขึ้นภายหลัง

รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของสินทรัพย์ 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

## การปรับปรุงและการเปลี่ยนแปลง

การปรับปรุง หมายถึงการทำสินทรัพย์เดิมให้ดีขึ้นด้วยสินทรัพย์ใหม่ที่ดีกว่า (Better asset) เช่น การเปลี่ยนพื้นไม้เป็นพื้นคอนกรีต การเปลี่ยนแปลง หมายถึงการเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน (Similar asset) เช่น พื้นไม้กับพื้นไม้ด้วยกัน

รายจ่ายที่เกิดขึ้นว่าจะถือว่าเข้าข่ายรวมเป็นทุนหรือตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวด ขึ้นอยู่ว่าการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงเป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์หรือไม่ วิธีการบัญชีมีอยู่ 3 ทางเลือกด้วยกันคือ

**1. วิธีแทนที่ (Substitution Approach)** แนวคิดนี้จะถูกต้องเมื่อทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า โดยจะล้างราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่าออกและบันทึกต้นทุนสินทรัพย์ใหม่แทนที่

**ตัวอย่างที่ 7-15** บริษัทนันทริพาณิชย์ ตัดสินใจเปลี่ยนท่อน้ำที่ใช้ในระบบประปาเสียใหม่ โดยจะเปลี่ยนจากท่อทองแดงเป็นท่อพลาสติก ท่อเก่ามีราคาตามบัญชี 30,000 บาท (ราคาทุน 300,000 หักค่าเสื่อมราคาสะสม 270,000 บาท) บริษัทสามารถขายเศษซากท่อเก่าได้ 2,000 บาท ท่อพลาสติกมีราคาทุน 250,000 บาท สมมติว่าบริษัทนันทริพาณิชย์ต้องจ่ายเงินสด 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 การยกเครื่อง ซึ่งจะทำให้สินทรัพย์มีอายุการใช้งานนานขึ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นควรถือเป็น การต่อเติม การปรับปรุงหรือเปลี่ยนแทน

**ตัวอย่างที่ 7-16** บริษัทหนนทรี ประมาณค่าซ่อมแซมรวมสำหรับปีเท่ากับ 72,000 บาท และจะกระจายค่าซ่อมแซมไปยังทุกไตรมาสแม้ว่าค่าซ่อมจะเกิดขึ้นเพียงสองไตรมาสก็ตาม การบันทึกการบัญชี มีดังนี้



### สิ้นไตรมาสแรก

ค่าซ่อมแซม (ค่าใช้จ่าย).....	18,000
ประมาณการค่าซ่อม ( $1/4 \times 72,000$ ).....	18,000

### สิ้นไตรมาสที่สอง

ประมาณการค่าซ่อม.....	34,400
เงินสด, ค่าซ่อมแซมค้างจ่าย.....	34,400
ค่าซ่อมแซม .....	18,000
ประมาณการค่าซ่อม ( $1/4 \times 72,000$ ).....	18,000

### สิ้นไตรมาสที่สาม

ค่าซ่อมแซม (ค่าใช้จ่าย).....	18,000
ประมาณการค่าซ่อม ( $1/4 \times 72,000$ ).....	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
✎ การปรับปรุงและเปลี่ยนแปลง	<p>(ก) ถ้าทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า : โอนราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์เก่าออก นำรายจ่ายในการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์และบันทึกกำไรขาดทุน</p> <p>(ข) ไม่ทราบราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ถ้าอายุการใช้งานของสินทรัพย์ยาวนานขึ้น ให้เดบิตบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมด้วยรายจ่ายในการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลง</li> <li>2. ถ้าคุณภาพหรือปริมาณผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้นำรายจ่ายไปรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์</li> </ol>
✎ การเปลี่ยนแปลงและติดตั้งใหม่	<p>(ก) ถ้าทราบต้นทุนติดตั้งเดิม รายจ่ายที่เกิดขึ้นให้บันทึกเหมือนการเปลี่ยนแปลง (ทราบราคาตามบัญชี)</p> <p>(ข) ถ้าไม่ทราบต้นทุนติดตั้งเดิม และรายจ่ายสำหรับการเปลี่ยนแปลงและติดตั้งใหม่มีจำนวนมาก (มีนัยสำคัญ) และจะใช้ประโยชน์ได้ในอนาคต นำรายจ่ายไปรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์</p>

(ค) ถ้าไม่ทราบต้นทุนติดตั้งเดิม และรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่มาก (ไม่มีนัยสำคัญ) และประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตก็ไม่แน่นอน ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวด

📌 ค่าซ่อมแซม

(ก) ซ่อมปกติ : ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงวด

(ข) ซ่อมใหญ่: วิเคราะห์ให้ถูกต้องว่าเป็นการต่อเติม การปรับปรุงหรือการเปลี่ยนแปลง

## การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรออกจากบัญชี

กิจการอาจเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างถาวรหรือจำหน่ายสินทรัพย์เหล่านี้ออกไปเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแล้ว กิจการต้องล้างสินทรัพย์ที่เลิกใช้หรือขายด้วยราคาตามบัญชี และบันทึกกำไรหรือขาดทุน (ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับกับราคาตามบัญชี) ที่เกิดขึ้นทันทีในงบกำไรขาดทุน

### การขายสินทรัพย์ถาวร

เมื่อกิจการขายสินทรัพย์ถาวรออกไป กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคานั้นจากวันสุดท้ายที่บันทึก 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  $\frac{1}{2}$  ปี)

ต่อจากนี้กิจการก็จะบันทึกการขายเครื่องจักรดังนี้

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

กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ถือเป็นกิจกรรมปกติ ให้นำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน

### การจำหน่ายสินทรัพย์โดยไม่เจตนา

สินทรัพย์ที่กิจการจำเป็นต้องเลิกใช้และจำหน่ายออกไปโดยไม่เจตนา (Involuntary conversion) ได้แก่ สินทรัพย์ที่ถูกไฟไหม้ น้ำท่วม หรือถูกเวนคืน กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจำหน่ายถือเป็นรายการพิเศษในงบกำไรขาดทุน

**ตัวอย่างที่ 7-18** บริษัทนันทรี จำกัดจำเป็นต้องขายที่ดินและโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในแนวเขตที่การทางพิเศษจะตัดถนนมอเตอร์เวย์สายใหม่ เพื่อเป็นการชดเชยค่าเสียหาย รัฐบาลได้จ่ายค่าเวนคืนให้เป็นเงิน 5,000,000 บาท ซึ่งสูงกว่าราคาตามบัญชีของที่ดิน และโรงงาน ซึ่งมียอดคงเหลือ 2,000,000 บาท ที่ดินและโรงงานมีราคาทุน 4,000,000 บาทและมีค่าเสื่อมราคาสะสม 2,000,000 บาท บริษัทนันทรีจะบันทึกรายการดังนี้

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

### การตีราคาสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 กำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หลังจากได้รับรู้รายการดังกล่าวแล้วเมื่อเริ่มแรกหรือกิจการอาจเลือกปฏิบัติอีกวิธีหนึ่งคือบันทึกสินทรัพย์ในราคาประเมินใหม่ โดยผู้ประเมินราคาอิสระ ราคาที่ดีใหม่หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

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

**วิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อมีการตีราคาใหม่** ต้องปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- (1) ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงของราคาตามบัญชี (ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม) เพื่อให้ราคาตามบัญชีที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์นั้น วิธีนี้เหมาะสมเมื่อตีราคาสินทรัพย์ให้เป็นราคาเปลี่ยนแปลงแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม
- (2) นำค่าเสื่อมราคาสะสมหักจากราคาตามบัญชีเพื่อให้ได้ราคาตามบัญชีสุทธิ แล้วนำราคาตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่ วิธีนี้เหมาะสมสำหรับการตีราคาอาคารให้เป็นราคาตลาด

**ตัวอย่างที่ 7-19** ต้นปี 25+0 บริษัทหนนทรีพัฒนา 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 บริษัทนันทรีพัฒนาจำกัด ซื้อที่ดินมาในราคา 4,000,000 บาท มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินราคาที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25+1 และวันที่ 31 ธันวาคม 25+2 เท่ากับ 3,250,000 บาท และ 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 บริษัทหนนทรีจำกัด 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

