

บทที่ 4

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

เนื่องจากภาวะวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ประเทศไทยต้องมีการจัดทำบัญชีให้มีความเป็นสากล เพื่อที่จะสร้างความน่าเชื่อถือและความมั่นใจให้แก่นักลงทุนทั้งชาวไทยและชาวต่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีที่จัดทำขึ้นใหม่บางส่วนนั้น ถือได้ว่าบางมาตรฐานเป็นเรื่องที่ใหม่สำหรับนักบัญชี แต่ในบางเรื่องก็มีการปรับปรุงแก้ไขแตกต่างไปจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ทำให้นักบัญชีไม่สามารถเข้าใจในบางเรื่องได้อย่างถ่องแท้ อีกทั้งในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีถือได้ว่า เป็นเรื่องยากที่จะจัดทำมาตรฐานการบัญชีให้มีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและรายการค้าของทุกกิจการ จึงจำเป็นที่มาตรฐานการบัญชีจะต้องมีความยืดหยุ่นในระดับหนึ่ง เพื่อจะได้สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับแต่ละกิจการได้อย่างเหมาะสม แต่ความยากในการเข้าใจในเนื้อหาและการระบุทางเลือกในมาตรฐานการบัญชีที่มีมากจนเกินไป จนทำให้ดูเหมือนว่ามาตรฐานการบัญชีจัดทำขึ้นโดยยึดติดกับความต้องการของผู้จัดทำรายงานทางการเงิน ดังนั้นในการศึกษาเรื่อง แนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในส่วนนี้ผู้ศึกษาได้ศึกษาถึงปัญหาต่างๆในทางปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งสามารถแยกตามมาตรฐานการบัญชีที่ได้ศึกษามาข้างต้นดังนี้คือ

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ปัญหาในเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ดังกล่าวส่วนมากในทางปฏิบัติจะเกิดขึ้นเมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งผู้ศึกษาได้ศึกษาและรวบรวมถึงปัญหาดังกล่าวต่อไปนี้

1. การประเมินราคาของสินทรัพย์
2. การเลือกวิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์

3. วิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์
4. ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ณ วันที่ตีราคา
5. อายุการใช้งานที่ใช้ในการตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาของสินทรัพย์
6. ภาระทางภาษีอากร
7. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย

1. การประเมินราคาของสินทรัพย์

ปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการประเมินราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น ได้นำมาจากคำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การค้ำยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

1.1 “การประเมินราคาที่ดิน ถ้าไม่ใช้ราคาประเมินของผู้ประเมินอิสระ แต่ใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินได้หรือไม่” แนวคำตอบคือ

กิจการสามารถใช้ราคาประเมินของกรมที่ดินได้ หากราคาประเมินของกรมที่ดินไม่ต่างจากราคาตลาดอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ ในปัจจุบันราคาประเมินของกรมที่ดินอาจสูงกว่าราคาตลาด ดังนั้นวิธีหนึ่งที่สามารถทำได้คือ นำราคาประเมินของกรมที่ดินมาปรับด้วยดัชนีที่เหมาะสมเพื่อใช้ประเมินราคาตลาด

1.2 “กรณีที่กิจการมีการประเมินสินทรัพย์ เนื่องจากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นจะค้ำยค่าในปีที่ 1 แต่มีการประเมินใหม่ในปีที่ 3 ว่าสินทรัพย์น่าจะมียุคค่าสูงขึ้น จะมีวิธีการบัญชีอย่างไร มีผลกระทบต่อค่าเสื่อมราคาอย่างไร” แนวคำตอบคือ

กรณีสินทรัพย์ที่เคยประเมินการค้ำยค่ามาแล้วในปีก่อน กลับมียุคค่าสูงขึ้นในปัจจุบัน กิจการต้องบันทึกรายการกำไรในงบกำไรขาดทุนได้ไม่เกินกว่ารายการขาดทุนจากการค้ำยค่าที่เคยบันทึกในงวดก่อน หากมีจำนวนที่เกินจากนั้นต้องบันทึกเป็นส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์ และการคำนวณค่าเสื่อมราคาก็ต้องมีการปรับตามด้วย

1.3 “ปัจจุบันบริษัทที่มีที่ดินหลายแปลงต้องการประเมินใหม่ทั้งหมดใช่หรือไม่” แนวคำตอบคือ

หากมีข้อบ่งชี้ว่ามีที่ดินแปลงใดเกิดการค้ำยค่ากิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดินแปลงนั้น หากกิจการต้องการตีราคาใหม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องประเมินราคาของที่ดินใหม่ทุกแปลง โดยจะเลือกประเมินแปลงใดแปลงหนึ่งมิได้

2. การเลือกวิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์

ในการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้งบการเงินของกิจการ แสดงมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในราคาที่สอดคล้องกับความเป็นจริง หรือราคาตลาดในขณะนั้น โดยเฉพาะกรณีที่ราคาตลาดมีความแตกต่างกับราคาตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งในทางปฏิบัติกิจการหลายแห่งมักจะไม่ได้พิจารณาถึงจุดมุ่งหมายของการตีราคาใหม่ แต่จะเลือกใช้วิธีนี้เพื่อปรับปรุงฐานะการเงินของกิจการในขณะที่ผลการดำเนินงานของกิจการไม่ดี เพื่อให้ส่วนของผู้ถือหุ้นแสดงผลที่ดีขึ้น

นอกจากนี้การเลือกประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เพื่อตีราคาใหม่นั้น กิจการมักจะเลือกประเภทสินทรัพย์ที่มีราคาตลาดสูงกว่าราคาตามบัญชีเท่านั้น เพื่อให้เกิดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ซึ่งแสดงอยู่ภายใต้ของส่วนผู้ถือหุ้น ดังนั้นประเภทของสินทรัพย์ที่มีราคาตลาดลดลงมากกว่าราคาตามบัญชีก็จะไม่ถูกเลือกให้ตีราคาใหม่ เพราะจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน จนผลกระทบต่อผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

กรณีที่งวดใดผู้บริหารต้องการให้งบดุลแสดงยอดสินทรัพย์และส่วนของผู้ถือหุ้นที่สูงขึ้นก็เลือกใช้นโยบายบัญชีตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติเพื่อตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้สูงขึ้น แต่ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกิดลดต่ำกว่าราคาตามบัญชีในงวดใด ก็เลือกใช้นโยบายตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติคือแสดงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

3. วิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์

ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติที่เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ได้นำมาจาก คำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

“จากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 ย่อหน้าที่ 4 ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงราคาตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทำให้เกิดประเด็นคำถาม-คำตอบ ดังนี้”

3.1 “ในกรณีที่เป็นที่ดินที่เคยตีราคาใหม่แล้ว จะต้องทำการตีราคาที่ดินใหม่หรือไม่”
แนวคำตอบคือ

หากที่ดินนั้นเคยตีราคาใหม่มาในอดีต กิจการยังคงต้องตีราคาใหม่อีกครั้งหากมีข้อบ่งชี้ว่าราคาของที่ดินนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ หากที่ดินมีการตีราคาใหม่ในงวด

ปัจจุบันโดยใช้ราคาตลาด ที่ดินนั้นจะค้อยค่าได้เมื่อต้นทุนในการขายมีจำนวนสูงอย่างเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากราคาตลาดต่างจากราคาขายสุทธิที่ต้นทุนในการขายเท่านั้น

3.2 “ระยะเวลาที่ควรตีราคาใหม่ ควรทำทุกระยะเวลาใด” แนวคำตอบคือ

ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความเคลื่อนไหวของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่จะตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่แล้วต่างไปจากราคาตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่อีก มูลค่ายุติธรรมของรายการที่เป็นที่ดินอาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญบ่อยครั้ง จนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี แต่มูลค่ายุติธรรมของรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีการเคลื่อนไหวเพียงเล็กน้อย ดังนั้น การตีราคาใหม่ทุก 3-5 ปีจึงถือว่าเพียงพอ

3.3 “ถ้าบริษัทมีที่ดินหลายแปลง จะต้องตีราคาที่ดินใหม่ทุกแปลงหรือไม่ ซึ่งเมื่อก่อนเคยตีราคาเพียงแปลงเดียว” แนวคำตอบคือ

หากกิจการต้องการตีราคาสินทรัพย์ถาวรรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ถาวรทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับสินทรัพย์ที่กิจการต้องการตีราคาใหม่นั้น เช่น กิจการมีที่ดินรวม 10 แปลง เมื่อกิจการเลือกที่จะตีราคาที่ดินใหม่ กิจการต้องจัดให้มีการตีราคาใหม่ทั้ง 10 แปลง จะเลือกตีราคาใหม่เฉพาะบางแปลงไม่ได้ เนื่องจากที่ดินทุกแปลงถือเป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน

3.4 “ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานจะต้องตีราคาใหม่ด้วยหรือไม่” แนวคำตอบคือ

ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงานไม่ถือว่าเป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามค่านิยมในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 แต่สามารถนำข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาประยุกต์ใช้ได้จนกว่าจะมีมาตรฐานการบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับรายการประเภทดังกล่าวประกาศใช้ และกิจการจะต้องทดสอบการค้อยค่าของที่ดินดังกล่าวหากมีข้อบ่งชี้ว่าที่ดินอาจเกิดการค้อยค่า

3.5 “ถ้ามีอาคารและอุปกรณ์ เช่น เครื่องจักร อยู่บนที่ดินที่ตีราคาใหม่ บริษัทจะต้องตีราคาอาคารและอุปกรณ์ที่ตั้งอยู่บนที่ดินด้วยหรือไม่ และจะต้องตีราคาอาคารและอุปกรณ์ทั้งหมดบนที่ดินทุกแปลงที่บริษัทมีไว้ในครอบครองหรือไม่ และต้องพิจารณาในแง่สินทรัพย์นั้นค้อยค่า ไม่ค้อยค่าหรือไม่” แนวคำตอบคือ

อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ถาวรคนละประเภทกับที่ดิน ดังนั้นถ้ากิจการเลือกตีราคาที่ดินใหม่ กิจการอาจเลือกไม่ตีราคาอาคารและอุปกรณ์ด้วยก็ได้ ในทางกลับกันหากกิจการเลือกตีราคาอาคารและอุปกรณ์ใหม่ กิจการต้องตีราคาอาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่มีอยู่

4. ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ณ วันที่ตีราคา

ในการตีราคาใหม่จะพบว่าสินทรัพย์บางรายการมีราคายุติธรรมต่ำกว่า ราคาตามบัญชี แต่สินทรัพย์ประเภทนั้นจะมียอดรวมของราคายุติธรรมมากกว่าราคาตามบัญชี จึงเกิดประเด็นว่าสินทรัพย์ที่ถูกตีราคาใหม่นั้นจะพิจารณาจากยอดรวมทั้งหมดของประเภทสินทรัพย์นั้น

นอกจากนั้นกิจการบางกิจการจะมีโรงงานหลายแห่ง แต่ละแห่งก็มีหลายสายการผลิต จึงเกิดประเด็นว่าจะต้องนำเรื่องของสถานที่และกลุ่มย่อยของประเภทสินทรัพย์เช่นเดียวกับสายการผลิตนั้นมาพิจารณาหรือไม่ ทั้งนี้ในแต่ละวิธีจะให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะในงบกำไรขาดทุน เพราะกรณีที่พิจารณาที่หลายรายการ กิจการจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทุกรายการของสินทรัพย์ที่มีราคายุติธรรมต่ำกว่าราคาตามบัญชี ส่วนกรณีที่พิจารณาเป็นยอดรวมทั้งหมดของประเภทสินทรัพย์ หรือนำเรื่องของสถานที่และสายการผลิตมาพิจารณาด้วยนั้น กิจการไม่ต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อมีสินทรัพย์บางรายการที่มีราคายุติธรรมต่ำกว่าราคาตามบัญชี เพราะมียอดรวมของราคายุติธรรมมากกว่าราคาตามบัญชี

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้นำมาจากคำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

“จากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ย่อหน้าที่ 33 ระบุว่า หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับรายการที่เลือกตีใหม่ หมายความว่าอย่างไร “ แนวคำตอบคือ

หากกิจการต้องการตีราคาสินทรัพย์ถาวรรายการหนึ่ง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ถาวรทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับสินทรัพย์ที่กิจการต้องการตีราคาใหม่นั้น เช่น กิจการมีที่ดินรวม 10 แปลง เมื่อกิจการเลือกที่จะตีราคาที่ดินใหม่ กิจการต้องจัดให้มีการตีราคาใหม่ทั้ง 10 แปลง จะเลือกตีราคาใหม่เฉพาะบางแปลง ไม่ได้ เนื่องจากที่ดินทุกแปลงถือเป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน

5. อายุการใช้งานที่ใช้ในการตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาของสินทรัพย์

โดยปกติกิจการจะตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ตามอายุการใช้งานที่เหลือทางบัญชี ซึ่งกิจการบางแห่งดำเนินธุรกิจมาเป็นเวลานาน จนกระทั่งสินทรัพย์บางรายการถูกตัดค่าเสื่อมราคาจนหมด แต่สินทรัพย์นั้นยังคงใช้งานอยู่ จึงเกิดประเด็นที่ว่า จะตัดส่วนเกินทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีอายุการใช้งานเหลืออยู่อย่างไร นอกจากนี้ในบางกรณีสินทรัพย์จะถูกประเมินราคายุติธรรมเป็นกลุ่ม เช่น เครื่องจักรที่ผลิตต่อเนื่องในสายการผลิตเดียวกัน เป็นต้น แต่ในทะเบียนสินทรัพย์จะมีอายุการใช้งานที่เหลือแตกต่างกันในรายละเอียดย่อยของแต่ละกลุ่มของสินทรัพย์

นั้นๆ ซึ่งจะเกิดปัญหาว่าจะใช้อายุการใช้งานที่เหลือของรายการใดของสินทรัพย์ในกลุ่มนั้น มาใช้ในการตัดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เป็นยอดรวม

6. ภาระทางภาษีอากร

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่นั้น มีมาตราที่เกี่ยวข้องในประมวลรัษฎากร 2 มาตรา ได้แก่

มาตรา 65 ทวิ(3)

“ส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร”

มาตรา 65 ตริ (17)

“ส่วนที่ตีราคาลดลงของสินทรัพย์ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร”

ดังนั้นประเด็นที่เกิดขึ้นจึงเกิดจากกรณีที่ราคายุติธรรมของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชี ซึ่งกิจการต้องรับรู้เป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน และต้องนำมาบวกกลับในการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ภายหลังปรับปรุงราคาตามบัญชีลดลงตามราคายุติธรรมแล้ว ซึ่งมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาในทางบัญชีกับทางภาษีอากรมีความแตกต่างกัน ทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ เช่น ต้นทุนสินค้าต่อหน่วยจะแตกต่างกัน เป็นต้น

7. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อย

การตีราคาสินทรัพย์นั้นควรกำหนดให้มีการตีราคาสินทรัพย์ทั้งบริษัทแม่และบริษัทย่อย เพื่อให้มีนโยบายทางบัญชีที่เหมือนกัน ซึ่งประเด็นปัญหาเกิดขึ้นเมื่อมีการจัดทำงบการเงินรวมนั้น จะต้องรับรู้ผลการตีราคาสินทรัพย์ของบริษัทย่อยอย่างไร จะเป็นเพียงการนำมารวมกันในงบการเงินรวมเท่านั้น หรือจะปรากฏเฉพาะส่วนที่บริษัทแม่มีส่วนได้เสียในบริษัทย่อยเท่านั้น

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

ปัญหาในการนำต้นทุนการกู้ยืมมาเกี่ยวข้อง ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พบปัญหาดังนี้

1. การเลือกวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชี
2. การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

1. การเลือกวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ได้ระบุแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติเป็น 2 แนวทางคือ

1.1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

โดยให้ถือต้นทุนการกู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

1.2. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น

การที่มาตรฐานการบัญชีระบุแนวทางในการปฏิบัติเป็น 2 แนวทางดังกล่าวข้างต้นเป็นการเปิดโอกาสให้มีการตกแต่งตัวเลขกำไรได้ กล่าวคือ

- ถ้าในงวดบัญชีใดผู้บริหารต้องการให้กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น ก็จะเลือกนโยบายบัญชีในการตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
- ถ้าในงวดบัญชีใดที่ผู้บริหารต้องการให้กิจการมีกำไรน้อยลงก็จะเลือกนโยบายบัญชีที่ถือต้นทุนการกู้ยืมเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

2. การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ย่อหน้า 25 ได้กำหนดว่า

“การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ใสภาพพร้อมใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง”

การสร้างสินทรัพย์เสร็จเพียงบางส่วนและดำเนินงานได้แล้ว ซึ่งในขณะเดียวกันสินทรัพย์ส่วนอื่นๆยังคงดำเนินการสร้างอยู่ ดังนั้นปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ถ้าในกรณีการก่อสร้างอาคารหรือการก่อสร้างโรงแรม บางชั้นได้สร้างเสร็จและเปิดดำเนินการแล้ว แต่บางชั้นยังคงอยู่ในระหว่างดำเนินการก่อสร้าง ซึ่งเป็นการยากที่จะแบ่งแยกราคาทุนให้กับให้กับอาคารแต่ละชั้นได้ เพราะต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับรากฐานและโครงสร้างของอาคารสัมพันธ์กับประโยชน์ของทุกชั้นร่วมกัน

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับ

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

นับแต่มีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้นมา มีเสียงวิพากษ์จากบริษัทจดทะเบียนตามมาหลายประการเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว นอกจากนี้จากการพิจารณาการจัดทำงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนและรายงานของผู้สอบบัญชีที่ผ่านมาพบว่าบริษัทจดทะเบียนยังมีความสับสนและไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้อย่างถูกต้อง ประเด็นปัญหาในการจัดทำและข้อคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 มีดังนี้

1. ความหมาย
2. ข้อบ่งชี้ของสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า
3. การประเมินราคาของสินทรัพย์
4. การกำหนดราคาขายสุทธิ
5. การประเมินมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
6. การพิจารณาว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า
7. ข้อคิดเห็นที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36

1. ความหมาย

ปัญหาต่อไปนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับความเข้าใจในเรื่องความหมายของคำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำมาจาก คำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

“ขอทำความเข้าใจอีกครั้งว่า Net Realisable Value (NRV) คือ Net Present Value (NPV) ของกิจการใช้หรือไม่ ถ้าไม่ มีความแตกต่างกันอย่างไร” แนวคำตอบคือ

1) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realisable Value) หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจ หักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ (สำหรับสินค้าที่อยู่ระหว่างการผลิต) และค่าใช้จ่ายอื่นๆที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ)

2) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable amount) หมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า (ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์)

3) ราคาขายสุทธิ (Net Selling price) หมายถึง จำนวนที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน

4) มูลค่าจากการใช้ (Value in use) หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคต (Present value of estimate future cash flows) จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน

จากคำนิยามดังกล่าว NRV จึงมีความแตกต่างจาก NPV แต่ NPV อาจมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หากมูลค่าจากการใช้สูงกว่าราคาขายสุทธิ ส่วน NRV มีความหมายใกล้เคียงกับราคาสุทธิ

2. ข้อบ่งชี้ของสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

ปัญหาต่อไปนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับข้อบ่งชี้ของสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำมาจาก คำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

2.1 “ ถ้า NRV คือ NPV แล้ว กิจการจะต้องมีการประเมินทุกงวดบัญชีหรือไม่ เพราะ Net Present Value ของกิจการอาจเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากประมาณกระแสเงินสดในอนาคต หรือ อัตราคิดลด เป็นต้น” แนวคำตอบคือ

ต้องเข้าใจความหมายของ NRV กับ NPV ตามคำตอบที่กล่าวมาแล้วข้างต้นก่อน ซึ่งเข้าใจว่า NRV ในที่นี้ผู้ถามน่าจะหมายถึงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (RA) มากกว่า ดังนั้น ในการประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องดำเนินการต่อเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าเท่านั้น ยกเว้น กรณีที่มีมาตรฐานการบัญชีระบุไว้เป็นพิเศษ

2.2 “ตามที่วิทยากรบอกว่า ข้อบ่งชี้การค้ำค่าจากแหล่งภายนอก เรื่อง Fair Value หรือ non Value in Exchange นั้น ไม่จำเป็นต้องใช้ผู้ประเมินราคาจากภายนอก อยากถามว่า ถ้าบุคคลภายในองค์กรเป็นผู้ประเมินราคาเองแล้วราคาที่ประเมินนี้สูงกว่าราคาตามบัญชี ราคาที่ประเมินนี้จะเป็นที่ยอมรับของมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ เนื่องจากจะเป็นผลให้ไม่เกิดข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์เกิดการค้ำค่า” แนวคำตอบคือ

ก่อนอื่นมาตรฐานการบัญชีในปัจจุบัน ไม่ได้ให้คำนิยามของคำว่า value in exchange ไว้ แต่ได้ให้คำนิยามของคำว่า มูลค่าจากการใช้ (value in use) มาตรฐานการบัญชีไม่ได้บังคับให้กิจการต้องใช้ผู้ประเมินอิสระเสมอไป หากการประเมินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมีหลักฐานและเหตุผล สนับสนุนการประเมินราคาที่เชื่อถือได้

2.3 “ในกรณีที่บริษัทย่อยหลายบริษัทได้ประสบปัญหาด้านวิกฤตเศรษฐกิจ ทำให้ต้องหยุดการดำเนินธุรกิจเป็นการชั่วคราว ซึ่งยังไม่สามารถจะกำหนดได้ว่าจะเริ่มดำเนินธุรกิจได้เมื่อใด (แต่ในทางบัญชีและภาษีอากรยังมีการทำรายการต่างๆ ไปตามปกติ) ถามว่าหากบริษัทย่อยเหล่านี้มีทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวนมาก จะต้องมีการประเมินการค้ำค่าตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ เพราะบริษัทเหล่านี้ไม่ต้องการให้มีค่าใช้จ่ายในการประเมินเนื่องจากไม่มีเงินช่วยเหลือและมีแนวปฏิบัติเป็นอย่างอื่นหรือไม่ รวมทั้งบริษัทแม่ด้วย” แนวคำตอบคือ

บริษัทย่อยต้องทำการประเมินการค้ำค่าเนื่องจากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการค้ำค่า แต่การประเมินการค้ำค่าไม่จำเป็นต้องจ้างผู้ประเมินอิสระเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไม่ได้บังคับไว้ ในกรณีนี้้อสังหาริมทรัพย์อาจประเมินราคาโดยอ้างอิงกับราคาตลาดหรือราคาประเมินของทางราชการแล้วปรับปรุงให้เป็นราคาที่เหมาะสม

2.4 “ข้อบ่งชี้ที่นอกจากที่ยกตัวอย่างในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 แล้วพอจะมีอีกหรือไม่ (แหล่งภายนอก)” แนวคำตอบคือ

ข้อบ่งชี้ทั้งภายนอกและภายในกิจการตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การค้ำค่าของสินทรัพย์ เป็นเพียงตัวอย่างซึ่งครอบคลุมข้อบ่งชี้ที่สำคัญๆ ไว้แต่อาจมีข้อบ่งชี้อื่นซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละสถานการณ์

2.5 “มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 ย่อหน้าที่ 4 ระบุว่า “มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงราคาตามบัญชีด้วยราคาที่ตีใหม่...” ถ้ากิจการซื้อสินทรัพย์มานานกว่า 5 ปี และไม่เคยมีการตีราคาเพิ่มกิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ตีราคาสินทรัพย์ใหม่ หรือคำนวณประเมินราคาสินทรัพย์ใหม่เพื่อคำนวณการค้อยค่าของสินทรัพย์) หรือไม่” แนวคำตอบคือ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่บันทึกสินทรัพย์ไม่ว่าจะบันทึกด้วยราคาทุนหรือราคาที่ตีใหม่ ต้องทดสอบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเสมอ หากมีข้อบ่งชี้จากแหล่งข้อมูลภายนอกหรือภายในกิจการระบุว่าสินทรัพย์ของกิจการอาจเกิดการค้อยค่าอย่างเป็นสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ย้ำว่าแม้สินทรัพย์จะมีการตีราคาใหม่ในปัจจุบัน ราคาที่ตีใหม่อาจเกิดการค้อยค่าได้ทันที หากต้นทุนในการจำหน่ายสูงจนเป็นสาระสำคัญ หรือหากราคาที่ตีใหม่ไม่ใช่ราคาตลาด (เช่น ราคาเปลี่ยนแทน)

2.6 “กรณีที่ว่า กิจการต้องพิจารณาสินทรัพย์มีการค้อยค่าอย่างเป็นสาระสำคัญ พิจารณาจากอะไร” แนวคำตอบคือ

ให้ดูว่ามีข้อบ่งชี้จากข้อมูลทั้งภายนอกและภายในกิจการที่ระบุว่าสินทรัพย์อาจเกิดการค้อยค่าอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้ามี ก็ต้องประเมินเพื่อดูว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากสินทรัพย์นั้นมีจำนวนสูงหรือต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ถ้าต่ำกว่ามาก ส่วนต่างก็คือจำนวนค้อยค่า

3. การประเมินราคาของสินทรัพย์

ปัญหาต่อไปนี้เป็นปัญหาที่เกิดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินราคาของสินทรัพย์ ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การค้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำมาจาก คำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การค้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

3.1 “ถ้าบริษัทได้ทำการประเมินราคาสินทรัพย์โดยใช้ผู้ประเมินอิสระ บริษัทจำเป็นต้องทำกระแสเงินสดอีกหรือไม่” แนวคำตอบคือ

มาตรฐานการบัญชีไม่ได้กำหนดให้ต้องใช้ผู้ประเมินอิสระ แต่ไม่ว่าจะใช้ผู้ประเมินอิสระหรือบริษัทประเมินขึ้นเอง กิจการต้องพิจารณาว่าราคาที่ประเมินนั้นสอดคล้องกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี รวมทั้งมีหลักฐานและเหตุผลสนับสนุนการประเมินราคาที่เชื่อถือได้ ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกิจการอาจไม่จำเป็นต้องทำประมาณการกระแสเงินสด หากกิจการสามารถหาราคาขายสุทธิได้ และราคาขายสุทธินั้นน่าจะใกล้เคียงหรือสูงกว่ามูลค่าจากการใช้

3.2 “มูลค่าประเมินทรัพย์สินของบริษัทประเมิน บริษัทผู้ว่าจ้างควรใช้ยอดใดในการรับรู้ เพื่อบันทึกการด้อยค่าเพราะบางบริษัทจะแจกแจงวิธีคำนวณ “เช่น

ราคาขาย

<u>หัก</u>	ต้นทุนก่อสร้าง	xx	
	ดอกเบี้ย	xx	
	ค่าการจัดการโครงการ	xx	
	ภาษีธุรกิจเฉพาะ	xx	<u>xx</u>
	มูลค่าประเมิน		xx

จากลักษณะวิธีการคำนวณตามคำถามไม่น่าจะเป็นวิธีการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ การที่กิจการจะใช้ผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่ การประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ก็ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เช่น ราคาขายสุทธิต้องประเมินจากราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นหรือราคาตลาดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน และมูลค่าจากการใช้ต้องประเมินจากประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตคิดด้วยอัตราที่เหมาะสม

3.3 “กรณีบริษัทได้ว่าจ้างบริษัทประเมินหลายราย ซึ่งแต่ละรายมีวิธีการประเมินและแสดงมูลค่าการประเมินที่ต่างกัน ควรวิธีพิจารณาอย่างไร” แนวคำตอบคือ

การพิจารณาวิธีการประเมินราคาสินทรัพย์ของบริษัทประเมินต่างๆ ต้องพิจารณาว่าวิธีการประเมินนั้นสอดคล้องกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์หรือไม่ ในกรณีที่บริษัทประเมินหลายรายใช้วิธีการประเมินที่สอดคล้องกับข้อกำหนดที่ระบุไว้แล้วแต่แสดงมูลค่าการประเมินที่ต่างกัน บริษัทผู้ว่าจ้างควรปรึกษากับผู้ประเมินแต่ละรายเพื่อหาราคาที่ใกล้เคียงกันมากที่สุด อย่างไรก็ตาม บริษัทต้องไม่นำราคาประเมินของผู้ประเมินแต่ละรายมาหาค่าเฉลี่ย เพราะจะไม่ใช้ตัวเลขที่ถูกต้องเนื่องจากผู้ประเมินแต่ละรายทำการประเมินบนข้อสมมติฐานที่แตกต่างกัน

4. การกำหนดราคาขายสุทธิ

การใช้ราคาขายเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินสภาพคล่องและความสามารถของกิจการในการปรับตัวเข้ากับสิ่งจูงใจทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปได้ดียิ่งขึ้น เนื่องจากฝ่ายจัดการมีทางเลือกที่จะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหลังจากที่ใช้สินทรัพย์ไประยะหนึ่งหรือภายหลังจากที่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์แล้วส่วนหนึ่ง การใช้ราคาขายเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์จึงช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความเสี่ยงต่อการขาดทุนจากการลงทุนในสินทรัพย์นั้นๆ นอกจากนี้ราคา

ขายยังเป็นตัวสะท้อนผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปัจจุบันจากการถือสินทรัพย์ไว้ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการที่มีต่อทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุม อย่างไรก็ตาม แนวคิดราคาขายก่อให้เกิดปัญหาในการวัดค่าตามมอดี้¹

4.1. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาขายสำหรับสินทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง

4.2. แนวคิดที่ว่าราคาขายควรเป็นราคาที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไปตามการดำเนินธุรกิจโดยปกติต้องไม่ใช่การบังคับขายอาจจะใช้ได้กับสินทรัพย์บางประเภท เช่น สินค้าคงเหลือ แต่อาจไม่เหมาะสมที่จะมาใช้กับสินทรัพย์ประเภทอาคาร เนื่องจากกิจการไม่ตั้งใจที่จะจำหน่ายอาคารออกไปในระหว่างการดำเนินธุรกิจตามปกติ ราคาเปลี่ยนแทนจึงน่าจะเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมกว่าที่จะนำมาใช้ในการวัดค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เนื่องจากฝ่ายจัดการตั้งใจที่จะซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาไว้เพื่อการใช้งาน ไม่ได้ซื้อไว้เพื่อขาย ในขณะที่ราคาขายน่าจะเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมกว่าที่จะนำมาใช้ในการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ เนื่องจากกิจการซื้อสินค้านั้นมาไว้เพื่อขายต่อ ดังนั้นมูลค่าของสินค้านั้นจึงเกี่ยวข้องโดยตรงกับราคาขายที่กิจการคิดจากลูกค้า

4.3. แนวคิดราคาขายไม่มีความสอดคล้องกับแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุนทางการผลิต เนื่องจากราคาขายเป็นตัวก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จำเป็นต้องชดเชยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ดำเนินงานก่อนการจัดสรรผลตอบแทนจากการลงทุนไปให้แก่ผู้ที่เป็นเจ้าของ ราคาขายจึงเป็นต้นทุนเสียโอกาสอย่างหนึ่งและเป็นตัวสะท้อนผลขาดทุนจากการถือสินทรัพย์มากกว่าที่จะเป็นตัวสะท้อนราคาเปลี่ยนแทนสินทรัพย์ นอกจากนี้แนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุนทางการผลิตตั้งอยู่บนข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต และไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ

5. การประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์

การที่กิจการมีการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องย่อมหมายความว่ามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับในอนาคต ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตและมูลค่าปัจจุบันในระหว่างงวดจึงถือเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน นอกจากนี้ยังมีข้อสมมติ

¹ วรศักดิ์ ทูมมานนท์, “การด้อยค่าของสินทรัพย์”, วารสารนักบัญชี 2 (2543) : 38-39.

ตามมว่ามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวด จะมีค่าเท่ากับจำนวนเงินที่กิจการพอใจที่จะจ่ายเพื่อการลงทุนในสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน โดยยังรักษากำลังการผลิตที่กิจการสามารถใช้ในการผลิตไว้ได้ อย่างไรก็ตาม การใช้มูลค่าปัจจุบันเป็นเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์ก่อให้เกิดปัญหาตามมาดังนี้²

5.1 การวัดมูลค่าจากการใช้ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดในอนาคตที่ประมาณขึ้นในแต่ละช่วงเวลา ผลที่ตามมาคือกิจการจะต้องประมาณจำนวนกระแสเงินสดที่คาดว่าจะก่อให้เกิดขึ้นในอนาคตและช่วงเวลาที่เกิดกระแสเงินสดเหล่านี้จะเกิดขึ้น

5.2 การเลือกอัตราคิดลดที่เหมาะสม ซึ่งโดยทฤษฎีแล้วอัตราคิดลดที่เหมาะสมควรจะเป็นอัตราผลตอบแทนภายในจากการใช้สินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดดังกล่าวต้องอาศัยการประมาณขึ้นซึ่งการที่ทราบอัตราคิดลดดังกล่าวได้ จำเป็นจะต้องทราบจำนวนกระแสเงินสดที่คาดว่าจะก่อให้เกิดขึ้นในอนาคตและช่วงเวลาที่เกิดกระแสเงินสดเหล่านี้จะเกิดขึ้นตั้งแต่จุดที่ได้สินทรัพย์นั้นมา

5.3 สินทรัพย์ของกิจการมีความสัมพันธ์กัน รายได้ของกิจการจะเกิดจากการใช้ทรัพยากรหลายชนิดร่วมกัน ดังนั้นแม้ว่ากิจการจะสามารถประมาณกระแสเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดได้อย่างถูกต้องเหมาะสม ในทางปฏิบัติกิจการจะไม่สามารถประมาณได้อย่างถูกต้องว่าสินทรัพย์แต่ละประเภทมีส่วนก่อให้เกิดกระแสเงินสดมากน้อยเพียงใด ด้วยสาเหตุนี้ทำให้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิของสินทรัพย์แต่ละชนิดของกิจการจึงไม่สามารถประมาณได้และไม่สามารถนำมารวมกันเพื่อประเมินมูลค่าปัจจุบันของกิจการ

5.4 การนำมูลค่าจากการใช้หรือมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจะให้ผลลัพธ์ที่ถูกต้องมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับจำนวนกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตและระยะเวลาที่คาดว่าจะเกิดกระแสเงินสดนั้นจะเกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์สามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับความจริงเพียงใด ตลอดจนอัตราคิดลดที่กิจการเลือกมาใช้มีความเหมาะสมเพียงใด ยิ่งค่าที่ประมาณขึ้นเหล่านี้มีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากเท่าไร การนำมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดมาใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์ก็น่าจะเป็นวิธีที่สอดคล้องเหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุลซึ่งสะท้อนถึงความสามารถในการก่อให้เกิดรายได้ในอนาคต

² เรื่องเดียวกัน , หน้า 39-40.

6. การพิจารณาว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า

ปัญหาต่อไปนี้เป็นปัญหาที่เกิดในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำมาจาก คำถาม – คำตอบการสัมมนา เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ วันที่ 21 ธันวาคม 2542 ณ ห้องประชุม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยดังนี้

6.1 "ในกรณีที่มีพื้นที่ให้เช่า แต่มีพื้นที่ว่างอยู่ 1 ชั้น ซึ่งไม่เคยให้เช่ามาตั้งแต่เปิดสำนักงาน ถือว่าเป็นสินทรัพย์ด้อยค่าหรือไม่ แล้วคิดการด้อยค่าอย่างไร" แนวคำตอบคือ

กรณีนี้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดควรพิจารณาจากอาคารโดยรวม หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของอาคารทั้งหมดสูงกว่าราคาตามบัญชีของอาคารแล้ว กิจการก็ไม่ต้องบันทึกการด้อยค่าของอาคาร อย่างไรก็ตามกิจการต้องพิจารณาถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์องค์กรหากอาคารนั้นเป็นอาคารสำนักงานใหญ่ที่เปิดให้เช่าเพียงบางส่วน

6.2 "บริษัทเคยตีราคาสินทรัพย์เพิ่มเมื่อปี 97 และปัจจุบันกิจการได้ประเมินสินทรัพย์ใหม่ ซึ่งผลการประเมินราคาสินทรัพย์มีทั้งราคาที่สูง และต่ำกว่าราคาตามบัญชีสุทธิ ดังนั้น บริษัทต้องนำยอดที่หักกันแล้วนำไปลดยอดที่เคยประเมินสินทรัพย์เมื่อปี 97 หรือไม่ และส่วนที่เพิ่มขึ้นของราคาประเมินราคาใหม่สามารถบันทึกกำไรจากการตีราคาทรัพย์สินเฉพาะส่วนที่เพิ่มได้หรือไม่" แนวคำตอบคือ

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ บริษัทต้องพิจารณาตีราคาสินทรัพย์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกิจการสามารถนำมูลค่าที่ลดลงจากการตีราคาใหม่มาหักออกจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่เคยบันทึกไว้ แต่ถ้าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เกิดการด้อยค่าโดยมีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ บริษัทจะต้องแยกการบันทึกการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นแต่ละรายการและไม่สามารถนำไปหักกลับกับบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์รายการอื่นในประเภทเดียวกันได้ เว้นแต่สินทรัพย์ที่เกิดการด้อยค่านั้นมีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่สามารถรองรับการด้อยค่าได้บางส่วน สำหรับการด้อยค่าในส่วนที่ไม่มีส่วนเกินทุนรองรับ กิจการต้องรับรู้เป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่าในงบกำไรขาดทุนทันที

7. ข้อคิดเห็นที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36³

นับตั้งแต่มีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้นมามีเสียงวิพากษ์วิจารณ์จากบริษัทจดทะเบียนตามมาหลายประการเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว นอกจากนี้จากการพิจารณาการจัดทำงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนและรายงานของผู้สอบบัญชีที่ผ่านมาพบว่าบริษัทจดทะเบียนยังมีความสับสนและไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้อย่างถูกต้อง ประเด็นปัญหาในการจัดทำและข้อคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 มีดังนี้

7.1. เนื้อหาในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นเรื่องยากในการทำความเข้าใจ เพราะเป็นเรื่องใหม่สำหรับนักบัญชี ควรให้เวลาพิจารณาในการศึกษาและทำความเข้าใจ เนื่องจากการกำหนดวันถือปฏิบัติให้ใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 นั้นถือว่าค่อนข้างเร็วสำหรับการปรับตัวของกิจการ แต่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีเข้าใจว่า การกำหนดวันถือปฏิบัติดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขที่รัฐบาลไทยทำไว้กับธนาคารโลก ดังนั้นจึงขึ้นอยู่กับมติของคณะกรรมการสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยว่าจะแก้ไขได้หรือไม่ เพราะต้องพิจารณาว่าหากมีการแก้ไขอาจทำให้มาตรฐานการบัญชีขาดความน่าเชื่อถือ

7.2. หลักความระมัดระวังมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าทันที โดยไม่ต้องคำนึงว่าการด้อยค่านั้นเป็นการด้อยค่าเพียงชั่วคราวหรือเป็นการด้อยค่าอย่างถาวร โดยอ้างพื้นฐานของ “หลักความระมัดระวัง” (Conservatism) ซึ่งหากพิจารณาอีกแง่มุมหนึ่ง การบันทึกสินทรัพย์ที่ราคาทุนสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานความระมัดระวังด้วยเช่นกัน

อันที่จริงแล้วการกำหนดให้มีการบันทึกสินทรัพย์ให้ต่ำลงไปกว่าราคาทุนเดิมซึ่งหากจะนำมาใช้ก็อาจไม่ผิดจนเกินไป แต่อาจมีคำถามถึงสาเหตุของการนำมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมาบังคับใช้ในสถานะเศรษฐกิจวิกฤตซึ่งกิจการทั้งหลายโดยทั่วไปในประเทศอ่อนแอ และอาจถูกซื้อกิจการในราคาถูกๆ ทำไมเราจะต้องเลือกที่จะมีความระมัดระวังยิ่งยวดอย่างทันทีทันใดในสถานะเศรษฐกิจที่วิกฤติ

7.3. การบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่า การที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้บันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีโดยไม่คำนึงว่าการด้อยค่าเป็นการด้อยค่าเพียงชั่วคราวหรือเป็นการด้อยค่าอย่างถาวรนั้น

³เรื่องเดียวกัน , หน้า 40-41.

อาจสร้างความสับสนให้กับผู้ใช้งบการเงินได้เมื่อมีการบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่า และมี การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่า ภายในระยะเวลาอันสั้นไปมา ซึ่งอาจสร้างปัญหาใน การนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติ

7.4. การโต้แย้งว่าสินทรัพย์ของกิจการไม่ได้เกิดการด้อยค่า ในสถานะที่เศรษฐกิจของประเทศเป็นช่วงวิกฤตมักจะถือว่าเป็นข้อบ่งชี้ว่า สินทรัพย์ของกิจการเกิดการด้อยค่า แต่ก็มีกิจการ บางแห่งโต้แย้งว่าสินทรัพย์ของตนไม่ด้อยค่า เนื่องจากสินทรัพย์นั้นยังคงก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ อย่างต่อเนื่องเช่น เครื่องจักรอุปกรณ์ที่ยังมีการใช้งานอยู่

7.5. การนำแนวคิดมูลค่าจากการใช้มาปฏิบัติเป็นการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างความ สามารถในการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์กับผู้บริหารในสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน กล่าวคือ ถ้ามีผู้ บริหารที่มีความสามารถมากกว่า ก็จะมีมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ที่สูงกว่าด้วย แต่การนำแนวคิด มูลค่าการใช้มาปฏิบัติจะเป็นการยากที่จะพิสูจน์และตรวจสอบ เพราะประมาณกระแสเงินสดที่จะ นำมาใช้กำหนดมูลค่าจากการใช้ ได้มาจากดุลยพินิจและข้อมูลภายในของฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจไม่เป็น กลาง และเป็นช่องทางที่ฝ่ายบริหารจะตกแต่งตัวเลขได้

7.6. การพิจารณาศักยภาพการใช้งานของสินทรัพย์ การนำแนวคิดมูลค่าจากการใช้มา พิจารณา ทำให้ธุรกิจซึ่งเป็นเจ้าของสินทรัพย์อาจมีแผนการใช้สินทรัพย์ด้วยวิธีที่แตกต่างจากมุมมองของตลาดโดยสุจริต ทั้งนี้เนื่องจากธุรกิจนั้นจะอยู่ในฐานะที่ดีกว่าบุคคลอื่นในการประเมินคุณ ประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น ไม่ว่าจะจากการจำหน่าย หรือจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจึงควรพิจารณาถึงศักยภาพดังกล่าวในการให้บริการของ สินทรัพย์จากการใช้งานของกิจการด้วย