

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (IAS 16: Property, Plant and Equipment)

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ยกเว้น
 - 1.1 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่จัดเป็นประเภทถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก*
 - 1.2 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรนอกเหนือจากพืชเพื่อการให้ผลิตภัณฑ์ (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง *เกษตรกรรม*) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับพืชเพื่อการให้ผลิตภัณฑ์
 - 1.3 การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง *การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่*) หรือ
 - 1.4 สัมปทานเหมืองแร่ และแหล่งทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นซึ่งไม่สามารถทดแทนได้อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการพัฒนาหรือรักษาสภาพของสินทรัพย์ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1.2 ถึง 1.4 ด้วย
2. กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ต้องปฏิบัติตามวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการเป็นเจ้าของ

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการในรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว

คำนิยาม

พืชเพื่อการให้ผลิตภัณฑ์ หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง:

- 1) ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลิตผลทางการเกษตร
- 2) คาดว่าจะให้ผลิตผลมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

3) มีความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลผลิตทางการเกษตร เว้นแต่เป็นการขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้

(ย่อหน้าที่ 5ก ถึง 5ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม บรรยายอย่างละเอียดถึงค่านิยามของพืชเพื่อการผลิต)

มูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

มูลค่าเฉพาะกิจการ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้ประโยชน์หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้สิน

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และ
- 2) กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ หรือ มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์ หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

อายุการใช้ประโยชน์ หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ
- 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และ
- 2) กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับรายการชิ้นส่วนอะไหล่ อุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งาน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะถูกรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หากไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว รายการดังกล่าวจะจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ

ต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องประเมินต้นทุนทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อเกิดขึ้นตามหลักการรับรู้รายการ ต้นทุนดังกล่าวรวมถึง

- 1) ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือที่เกิดขึ้นจากการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
- 2) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการต่อเติม การเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบ หรือการซ่อมบำรุงสินทรัพย์ดังกล่าว

นอกจากนี้ ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อาจรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับการเข้าสินทรัพย์เพื่อใช้ก่อสร้าง ต่อเติม การเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบ หรือการซ่อมบำรุงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิทธิการใช้

ต้นทุนเริ่มแรก

กิจการสามารถรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการได้มาเพื่อประโยชน์ในด้านการรักษาความปลอดภัย หรือสภาพแวดล้อม เป็นสินทรัพย์ของกิจการได้ แม้จะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตโดยตรงให้แก่ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีอยู่ในปัจจุบัน หากแต่เป็นสินทรัพย์ที่กิจการจำเป็นต้องมีเพื่อให้สามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์อื่นของกิจการได้ ตัวอย่างเช่น โรงงานผลิตเคมีภัณฑ์ อาจติดตั้งเครื่องควบคุมระบบการผลิตสารเคมีใหม่เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดด้านการรักษาสิ่งแวดล้อมในการผลิตและเก็บรักษาสารเคมีที่เป็นอันตราย กิจการต้องรับรู้รายการติดตั้งอุปกรณ์เข้ากับโรงงานครั้งนี้เป็นสินทรัพย์ เนื่องจากกิจการไม่สามารถผลิตและขายเคมีภัณฑ์ได้โดยปราศจากอุปกรณ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องสอบทานมูลค่าตามบัญชีของทั้งสินทรัพย์ที่ติดตั้งใหม่และสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องว่ามีการด้อยค่าที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ด้วย



ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

กิจการไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น แต่กิจการรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น เนื่องจากต้นทุนในการซ่อมบำรุงที่เกิดขึ้นเป็นประจำมีองค์ประกอบหลักเป็นต้นทุนค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก รายการจ่ายดังกล่าวมักมีวัตถุประสงค์เพื่อซ่อมแซมและบำรุงรักษารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สามารถรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องได้ เมื่อกิจการมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามระยะเวลาที่กำหนดอย่างสม่ำเสมอตลอดอายุการให้ประโยชน์ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น การเปลี่ยนแก๊วที่นึ่งผู้โดยสารในเครื่องบินที่อาจต้องเปลี่ยนทดแทนหลายครั้งตลอดอายุขัยของลำตัวเครื่องบิน เป็นต้น และต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนและต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนดังกล่าว

ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งสามารถรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องได้เช่นเดียวกับต้นทุนการเปลี่ยนแทนดังกล่าวข้างต้น หากเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ได้แก่ กรณีกิจการจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนดเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ เพื่อให้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้อย่างต่อเนื่องและมีอายุการใช้ประโยชน์เกินกว่า 1 ปี

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุน

ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

- 1) ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- 2) ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร
- 3) ต้นทุนที่ประเมินในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

- 1) ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน*) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการก่อสร้างหรือการได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 2) ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- 3) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
- 4) ต้นทุนการติดตั้งและการประกอบ
- 5) ต้นทุนในการทดสอบว่าสินทรัพย์นั้นสามารถใช้งานได้เหมาะสมหรือไม่ หลังหักมูลค่า สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายรายการต่าง ๆ ที่ผลิตได้ในช่วงการเตรียมความพร้อมของสินทรัพย์เพื่อให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ (เช่น สินค้าตัวอย่างที่ผลิตขึ้นในช่วงการทดสอบอุปกรณ์) และ
- 6) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

- 1) ต้นทุนในการเปิดสถานประกอบการใหม่
- 2) ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
- 3) ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในพื้นที่ตั้งใหม่หรือลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน) และ
- 4) ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท กขค จำกัด เป็นบริษัทผลิตชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์แห่งหนึ่ง ซึ่งดำเนินธุรกิจมาเป็นเวลา 7 ปีแล้ว ธุรกิจของบริษัทดำเนินไปด้วยดีมีผลกำไรมาโดยตลอด ในปี พ.ศ. 25X2 บริษัทมีแผนการสร้างโรงงานใหม่ที่จังหวัดราชบุรี ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X2 บริษัทมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด ดังต่อไปนี้

1. เงินเดือนของผู้จัดการโรงงานที่บริษัทจ้างมาจากต่างประเทศเพื่อให้คำปรึกษาและควบคุมการก่อสร้างโรงงานที่จังหวัดราชบุรี จำนวน 400,000 บาท
2. เงินเดือนของเลขานุการของผู้จัดการโรงงาน จำนวน 69,000 บาท
3. ค่าล่วงเวลาของคณงานก่อสร้างโรงงาน จำนวน 120,000 บาท
4. ค่าขนย้ายสัมภาระส่วนตัวของผู้จัดการโรงงานจากต่างประเทศ จำนวน 230,000 บาท
5. ค่าเงินเดือนและค่าที่พักของวิศวกรประจำโรงงานที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโรงงานใหม่ จำนวน 140,000 บาท
6. ค่าทะเบียนรถสำหรับผู้จัดการโรงงาน จำนวน 5,000 บาท
7. ค่าเช่าสัมมนาของผู้จัดการโรงงาน จำนวน 28,000 บาท
8. ค่าที่พักของที่ปรึกษาวิศวกรที่เดินทางมาจากต่างประเทศเพื่อให้คำปรึกษาโครงการก่อสร้างโรงงาน จำนวน 165,000 บาท



ตัวอย่างที่ 1

9. ค่าเดินทางและค่าที่พักของผู้จัดการโรงงานเพื่อไปดูงานแสดงคอมพิวเตอร์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวน 340,000 บาท

สรุปรายการบัญชีต่างๆ ได้ดังต่อไปนี้

1. บริษัทสามารถบันทึกรายการที่ 1 และ 3 จำนวนทั้งสิ้น 520,000 บาท เป็นราคาทุนของโรงงานใหม่
2. บริษัทต้องบันทึกรายการที่เหลือเป็นค่าใช้จ่ายในปี 25X2

การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการนำสินทรัพย์มาใช้สำหรับวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจากเดิมจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

- 1) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ แต่ยังไม่ได้นำสินทรัพย์มาใช้หรือนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงานในระดับที่ยังไม่เต็มกำลังการผลิต
- 2) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นระหว่างการสร้างความต้องการในผลผลิตจากสินทรัพย์ดังกล่าว
- 3) ต้นทุนในการย้ายสถานที่หรือการจัดโครงสร้างการดำเนินงานบางส่วนหรือทั้งหมดของกิจการ

ต้นทุนของพืชเพื่อการให้ผลผลิตใช้หลักการเกี่ยวกับการที่กิจการก่อสร้างสินทรัพย์ขึ้นเอง ดังนั้น ต้นทุนควรครอบคลุมกิจกรรมที่จำเป็นเพื่อเพาะปลูกและดูแลพืชเพื่อการให้ผลผลิตก่อนที่พืชเพื่อการให้ผลผลิตจะอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

ต้นทุนในการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์

ได้แก่ ต้นทุนซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลาขึ้น

ตัวอย่างที่ 2

กิจการได้รับสัมปทานอายุ 30 ปีในที่ดิน เพื่อสร้างโรงงานผลิตสารเคมีอันตราย ตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมกำหนดให้กิจการต้องทำการรื้อถอนโรงงานดังกล่าวเมื่อสิ้นสุดอายุสัมปทาน ทำให้กิจการเกิดภาระผูกพันที่จะต้องตั้งสำรองสำหรับการรื้อถอนโรงงานและอุปกรณ์ต่าง ๆ โดยสำรองสำหรับการรื้อถอนนั้นสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการสามารถรวมประมาณการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้

หากต้นทุนที่เกิดขึ้นจากภาระผูกพันของกิจการในการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์นั้นเกิดขึ้นจากการที่กิจการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในช่วงเวลาหนึ่งทำให้ภาระผูกพันจากต้นทุนที่เกิดขึ้นต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยกิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น จึงไม่เข้าเกณฑ์ในการรับรู้ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามมาตรฐานฉบับนี้

การวัดมูลค่าของราคาทุน

ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ณ วันที่รับรู้รายการ หากมีการขยายระยะเวลาการชำระเงินออกไปนานกว่าระยะเวลาการให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาการได้รับสินเชื่อ เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่กรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ
- 2) กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากระดับของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- 1) ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 2) รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- 3) ความแตกต่างในข้อที่ 1) และ 2) มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยนจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด

กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ
- 2) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างการวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์จากรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่แตกต่างกัน(การแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์)

ตัวอย่างที่ 3

บริษัทตัดสินใจแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน 1 แปลง บริษัทบันทึกราคารถยนต์ตามวิธีราคาทุนดังต่อไปนี้

ราคาทุนของรถยนต์	2,000,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม (คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)	800,000	บาท
ราคาตามบัญชีของรถยนต์	<u>1,200,000</u>	บาท

กรณีที่ 1 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินและรถยนต์เป็น 1,200,000 บาท ณ วันที่แลกเปลี่ยนรถยนต์บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,200,000	บาท	
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถยนต์	800,000	บาท	
	เครดิต	รถยนต์	2,000,000	บาท

(บันทึกการเปลี่ยนแปลงรถยนต์ของบริษัทกับที่ดิน)

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 24 และ 26 หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กรณีที่ 2 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินและรถยนต์เป็น 1,000,000 บาท ณ วันที่แลกเปลี่ยน บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,000,000 บาท
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถยนต์	800,000 บาท
	ผลขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	200,000 บาท
	เครดิต รถยนต์	2,000,000 บาท

กรณีที่ 3 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินเป็น 1,100,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของรถยนต์เป็น 1,000,000 บาท โดยบริษัทจ่ายเงินสดเพิ่ม 100,000 บาท ในการแลกเปลี่ยน

ณ วันที่แลกเปลี่ยน บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,100,000 บาท
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถยนต์	800,000 บาท
	ผลขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	200,000 บาท
	เครดิต รถยนต์	2,000,000 บาท
	เงินสด	100,000 บาท

กรณีที่ 4 ถ้ามูลค่ายุติธรรมของที่ดินเป็น 1,300,000 บาท และมูลค่ายุติธรรมของรถยนต์เป็น 1,500,000 บาท บริษัทได้รับเงินสด 200,000 บาท ในการแลกเปลี่ยน

ณ วันที่แลกเปลี่ยน บริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	ที่ดิน	1,300,000 บาท
	ค่าเสื่อมราคาสะสม – รถยนต์	800,000 บาท
	เงินสด	200,000 บาท
	เครดิต รถยนต์	2,000,000 บาท
	ผลกำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	300,000 บาท

ดังนั้น ราคาทุนของที่ดินที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนแต่ละกรณี เป็นดังนี้

กรณีที่ 1	ที่ดินมีราคา	= 1,200,000	บาท
กรณีที่ 2	ที่ดินมีราคา	= 1,000,000	บาท
กรณีที่ 3	ที่ดินมีราคา	= 1,000,000+100,000 = 1,100,000	บาท
กรณีที่ 4	ที่ดินมีราคา	= 1,500,000-200,000 = 1,300,000	บาท

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างรายการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทตัดสินใจที่จะแลกเปลี่ยนรถยนต์คันเก่าของบริษัทกับรถยนต์คันใหม่

บริษัทบันทึกการรถยนต์คันเก่าตามวิธีราคาทุนดังต่อไปนี้

ราคาทุนของรถยนต์ (เก่า)	2,000,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์(เก่า) (คำนวณถึงวันที่แลกเปลี่ยน)	<u>800,000</u>	บาท
ราคาตามบัญชีของรถยนต์	<u>1,200,000</u>	บาท

บริษัทจ้างผู้ประเมินราคาอิสระมาประเมินมูลค่ารถยนต์คันเก่าในการแลกเปลี่ยนผู้ประเมินราคาแจ้งว่ารถยนต์คันเก่าควรขายได้ในราคา 1,000,000 บาท และรถยนต์คันใหม่มีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,000,000 บาท

ณ วันที่แลกเปลี่ยนบริษัทต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต ผลขาดทุนจากการด้อยค่ารถยนต์	200,000	บาท
เครดิต รถยนต์(เก่า)		200,000 บาท

(บันทึกลดมูลค่ารถยนต์คันเก่าซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาของผู้ประเมินราคาอิสระ)

เดบิต รถยนต์(ใหม่)	1,000,000	บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม-รถยนต์(เก่า)	800,000	บาท
เครดิต รถยนต์(เก่า)		1,800,000 บาท

(บันทึกรายการแลกเปลี่ยนรถยนต์ของบริษัท)

คำอธิบาย ตามย่อหน้าที่ 24 รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจะต้องบันทึกโดยใช้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการได้ 2 วิธี ดังนี้

วิธีราคาทุน

ราคาทุน
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม
หัก ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

วิธีการตีราคาใหม่

มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง
หัก ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง

วิธีการตีราคาใหม่

เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคา
ที่ตีใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ ณ วันที่ตีราคาใหม่

- 1) ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่
ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น
 - มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่
สังเกตได้ หรือ ปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี
 - ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตาม
บัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ผลขาดทุน
จากการด้อยค่าสะสม หรือ
- 2) นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์
 - หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้
วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภท
เดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ด้วย ตัวอย่างการแบ่งประเภทของที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์
 - ที่ดิน
 - ที่ดินและอาคาร
 - เครื่องจักร
 - เรือ
 - เครื่องบิน
 - ยานพาหนะ
 - เครื่องตกแต่งและติดตั้ง
 - อุปกรณ์สำนักงาน และ
 - พืชเพื่อการให้ผลผลิต
 - กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่
แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น

- กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไร
ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุน
จากการตีราคาสินทรัพย์”
- กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคา
สินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง

- กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน
- กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ที่สะสมอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นลดลงตามไปด้วย

อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่กำหนดจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่กำหนดจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมไม่ทำผ่านกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างวิธีการบันทึกการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

กิจการตีราคาอาคารใหม่ ณ วันที่ตีราคา อาคารดังกล่าวมีราคาทุนเดิม 300 ค่าเสื่อมราคาสะสม 180 (มูลค่าสุทธิตามบัญชีก่อนตีราคาใหม่ 120) และมีราคาตีใหม่สุทธิ 150 โดยอาคารดังกล่าวมีราคาตลาดก่อนคิดค่าเสื่อมราคาสะสมให้อยู่ในสภาพปัจจุบัน ณ วันที่ตีราคาใหม่เป็นเงิน 345

จากข้อมูลดังกล่าว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 อนุญาตให้บันทึกหรือวัดมูลค่าบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ก่อนการคิดค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเสื่อมราคาสะสมได้ 3 รูปแบบดังนี้

วิธีที่ 1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่าเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

1.1 วิธีอ้างอิงข้อมูลในตลาด (Observable market data) ในกรณีที่มีการตีราคาใหม่ทั้ง Gross Carrying Amount และมูลค่าสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคา โดยให้ปรับข้อมูลโดยอ้างอิงจากข้อมูลในตลาด (หน่วย: ล้านบาท)

วิธีการลงบัญชี

เดบิต	อาคาร (ที่ตีราคาเพิ่ม) (345-300)	45
	เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (195-180)	15
	เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ - อาคาร (150-120)	30

1.2 วิธีปรับแบบเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี (Proportionate restatement)

จากตัวอย่างจะเห็นว่า มูลค่าสุทธิเพิ่มขึ้นร้อยละ 25 (จาก 120 เป็น 150) จึงปรับราคาต้นทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมเพิ่มขึ้นร้อยละ 25 ด้วยเช่นกัน

$$\text{ราคาทุน } 300 \times 125\% = 375$$

$$\text{ค่าเสื่อมราคาสะสม } 180 \times 125\% = 225$$



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างวิธีการบันทึกการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

(หน่วย: ล้านบาท)

วิธีการลงบัญชี

เดบิต	อาคาร (ที่ตีราคาเพิ่ม) (375-300)	75
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (225-180)	45
เครดิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ - อาคาร (150-120)	30

วิธีที่ 2 วิธีหักออกจากมูลค่าตามบัญชี (Eliminate the gross carrying amount)

วิธีนี้คือเป็นการปรับมูลค่าสินทรัพย์และเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นใหม่ โดยใช้หลักเกณฑ์เสมือนว่าหากซื้อสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ตีราคาจะมีราคาทุนของสินทรัพย์นั้นเท่ากับราคาที่ตีใหม่ และเริ่มต้นคิดค่าเสื่อมราคาจากวันที่ตีใหม่

(หน่วย: ล้านบาท)

วิธีการลงบัญชี

เดบิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	180
เครดิต	อาคาร	150
เครดิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ - อาคาร	30

ตารางสรุปมูลค่าของทั้ง 3 วิธีดังกล่าวข้างต้น

(หน่วย: ล้านบาท)

ภายหลังการตีราคาใหม่

	มูลค่าตามบัญชี วิธีราคาทุน ก่อนการตีราคา ใหม่	อ้างอิงข้อมูลใน ตลาด (วิธีที่ 1.1)	เป็นสัดส่วนกับ การ เปลี่ยนแปลงใน มูลค่าตามบัญชี (วิธีที่ 1.2)	หักออกจาก มูลค่าตาม บัญชีก่อน หักค่าเสื่อม ราคาสะสม (วิธีที่ 2)
ราคาทุน	300	345	375	150
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(180)	(195)	(225)	-
มูลค่าสุทธิทางบัญชี	<u>120</u>	<u>150</u>	<u>150</u>	<u>150</u>

ค่าเสื่อมราคา

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากหากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

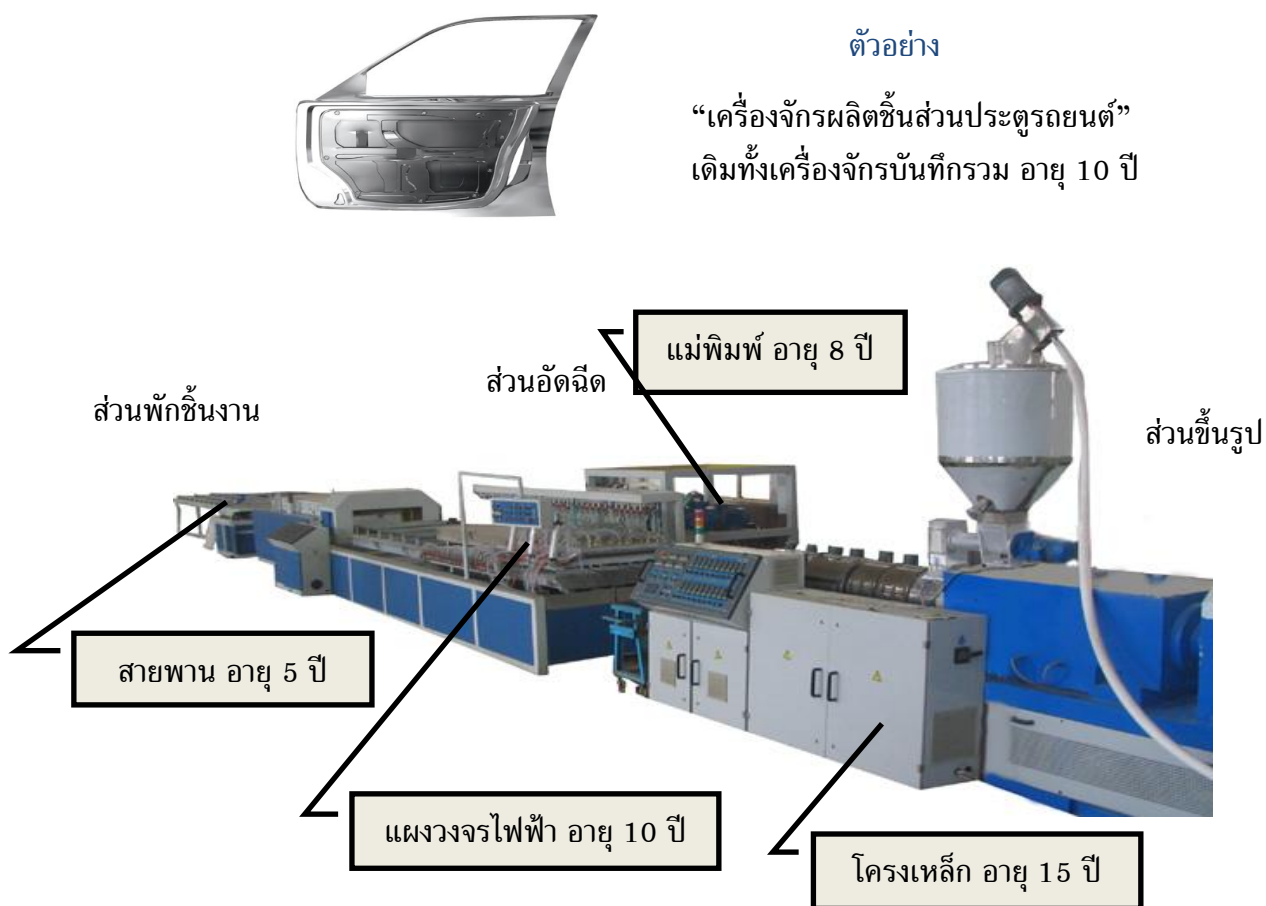
สินทรัพย์นั้น โดยกิจการต้องปันส่วนมูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไปยังส่วนประกอบแต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญของสินทรัพย์นั้นและคิดค่าเสื่อมราคาแยกจากกัน

สำหรับส่วนประกอบที่ถึงแม้แต่ละส่วนจะมีนัยสำคัญแต่หากอายุการใช้ประโยชน์และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเหมือนกัน กิจการก็สามารถรวมส่วนประกอบเข้าด้วยกันเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาร่วมกันได้

กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้น กรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น

การคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตัวอย่างที่ 6



การคิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตามส่วนประกอบ

ส่วนประกอบของเครื่องจักร	จำนวนเงินของแต่ละส่วนประกอบ	อายุการใช้ประโยชน์ของแต่ละส่วนประกอบ	ค่าเสื่อมราคาของแต่ละส่วนประกอบต่อปี
โครงเหล็ก	75,000,000	15 ปี	5,000,000
แผงวงจรไฟฟ้า	60,000,000	10 ปี	6,000,000

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ส่วนประกอบของเครื่องจักร	จำนวนเงินของแต่ละส่วนประกอบ	อายุการใช้ประโยชน์ของแต่ละส่วนประกอบ	ค่าเสื่อมราคาของแต่ละส่วนประกอบต่อปี
แม่พิมพ์	45,000,000	8 ปี	5,625,000
สายพาน	20,000,000	5 ปี	4,000,000
รวม	200,000,000		20,625,000

วิธีการลงบัญชี

เดบิต ค่าเสื่อมราคา - เครื่องจักร

20,625,000

เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร

20,625,000

หมายเหตุ อาจลงบัญชีแยกตามส่วนประกอบของเครื่องจักร โดยแยกเป็น 4 คู่มือบัญชี

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

- 1) กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- 2) กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จะแตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- 3) จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นจำนวนเงินหลังหักมูลค่าคงเหลือ ในทางปฏิบัติมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์มักเป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ ดังนั้น มูลค่าคงเหลือจึงไม่มีสาระสำคัญในการคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา
- 4) การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร และการคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดลงเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นหรือจัดประเภทสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือรวมไว้ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จะจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กิจการไม่อาจหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เมื่อกิจการไม่ได้ใช้งานสินทรัพย์นั้นหรือปลดจากการใช้งานประจำ เว้นแต่สินทรัพย์นั้นได้คิดค่าเสื่อมราคาเต็มจำนวนแล้ว อย่างไรก็ตาม หากกิจการใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามปริมาณการใช้ ค่าเสื่อมราคาอาจมีค่าเท่ากับศูนย์ได้เมื่อไม่มีการผลิต
- 5) ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้
 - ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การชำรุดเสียหายทางกายภาพที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ ในการดำเนินงาน เช่น จำนวนผลัดในการใช้สินทรัพย์และแผนการซ่อมบำรุงรักษา รวมทั้ง การดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์
 - ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงความต้องการในสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นผลผลิตจากสินทรัพย์นั้น
 - ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุของสัญญาเช่า
- 6) อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ได้ถูกนิยามในเชิงอรรถประโยชน์ที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น กิจการอาจมีนโยบายบริหารสินทรัพย์โดยการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากใช้งานสินทรัพย์ไประยะหนึ่งหรือหลังจากได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์แล้วส่วนหนึ่ง ดังนั้น อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จึงอาจสั้นกว่าอายุการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 7) ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกันที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา อย่างไรก็ตาม ยกเว้นในบางกรณีที่ดินสามารถคิดค่าเสื่อมได้ เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ
- 8) หากกิจการร่วมลงทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดินกิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นตุนั้น ในบางกรณีที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต

- 1) วิธีเส้นตรง มีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง
- 2) วิธียอดคงเหลือลดลง มีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- 3) วิธีจำนวนผลผลิต มีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

อย่างไรก็ตาม วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่ยังคงใช้ได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่รวมถึงการใช้สินทรัพย์เป็นวิธีที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากรายได้ที่เกิดขึ้นจะสะท้อนถึงปัจจัยอื่น ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับวิธีการที่ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์

กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์และกิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลง

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

ตัวอย่างที่ 7 การคิดค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่		
อ้างอิงจากตัวอย่างที่ 2 กำหนดให้อาคารดังกล่าวมีอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ 3 ปี		
	ราคาทุนเดิม	ราคาที่ดีใหม่
ราคาทุนของอาคาร	300	345
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(180)	(195)
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	<u>120</u>	<u>150</u>
ค่าเสื่อมราคาของอาคารต่อปี	40	50
วิธีการลงบัญชี		
เดบิต	ค่าเสื่อมราคา - อาคาร (ใหม่)	50
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (ใหม่)	50
เดบิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ - อาคาร	10
เครดิต	กำไรสะสม	10

การด้อยค่า

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการกำหนดว่า รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกิดการด้อยค่าหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว อธิบายวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนมูลค่าตามบัญชีและวิธีการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์รวมถึงเวลาที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ค่าชดเชยที่กิจการได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดการด้อยค่า สูญหาย หรือเลิกใช้ต้องนำมารวมในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น

การด้อยค่าหรือการสูญเสียของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมถึงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อการเปลี่ยนแทนในภายหลัง ถือเป็นเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่แยกจากกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน ดังต่อไปนี้

- 1) การด้อยค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- 2) การตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เลิกใช้งาน หรือจำหน่ายไป ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 3) ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่า สูญเสีย หรือเลิกใช้ ให้รับรู้ ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น และ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 4) ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดจากการบูรณะ การซื้อ หรือการก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทนสินทรัพย์เดิม ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การตัดรายการ

กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชี เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือ
- 2) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชีโดยผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น หากในเวลาต่อมาเกิดการเปลี่ยนแปลงในภายหลังสำหรับจำนวนเงินโดยประมาณของสิ่งตอบแทนที่รวมอยู่ในผลกำไรหรือขาดทุน กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ทั้งนี้ ในการจำหน่ายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาจเกิดขึ้นได้ในหลายรูปแบบ เช่น โดยการขาย โดยการให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน หรือโดยการบริจาค เป็นต้น ซึ่งวันที่จำหน่ายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ วันที่ผู้รับมีอำนาจควบคุมรายการนั้นตามข้อกำหนดสำหรับพิจารณาว่าเมื่อใดภาระผูกพันที่ปฏิบัติจะเสร็จสิ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยให้กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาถือปฏิบัติกับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน

การตัดรายการของสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าในภายหลังด้วยวิธีการตีราคาใหม่ให้ปฏิบัติตามนี้

กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้น โดยโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท

- 1) เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์
- 2) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- 3) อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 4) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมทั้งผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และ
- 5) รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดของรายการที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงินด้วย

- 1) จำนวนและข้อจำกัดที่มีอยู่ในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
- 2) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จากการก่อสร้าง
- 3) จำนวนเงินของภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
- 4) จำนวนค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่า การสูญเสีย หรือเลิกใช้ ซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (ยกเว้นกรณีที่ได้เปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

หากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่ กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงิน (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

- 1) วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- 2) ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่
- 3) สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ให้เปิดเผย มูลค่าตามบัญชีที่ควรจะได้รับรู้หากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน และ
- 4) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวดและข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น
