บัญชี NPAEs กับภาษี
ตอน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร *

TFRS for NPAEs ให้คำนิยามในย่อหน้าที่ 123 ว่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าให้บริการ ให้เช่าหรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือที่เรียกกันว่าสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน มีลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

1) มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ : กิจการจัดหาสินทรัพย์ถาวรมาเพื่อใช้ในการบริหารงาน หรือเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าตลอดจนเพื่อใช้ในการให้บริการแก่ลูกค้าหรือเพื่อให้เช่า

2) ให้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี : ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์หลายปี และสินทรัพย์นั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจลดลงเมื่อมีการใช้งานหรือเมื่อเวลาผ่านไป อย่างไรก็ตาม ที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่มีลักษณะยกเว้น กล่าวคือ ที่ดินไม่มีการเสื่อมสภาพ หรือเสื่อมราคา

สินทรัพย์ถาวรอาจมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด เช่น ที่ดิน จึงไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับที่ดิน ในขณะที่สินทรัพย์ถาวรบางประเภทมีอายุการให้ประโยชน์จำกัด เช่น เครื่องจักร อาคาร ยานพาหนะ อุปกรณ์ สำนักงาน สินทรัพย์ประเภทนี้อาจเสื่อมสภาพเนื่องจากการใช้งานหรือเนื่องจากระยะเวลา จึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งเป็นการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ ประโยชน์ที่ได้ประมาณไว้

3) มีตัวตนจับต้องได้ : ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนจับต้องได้ ซึ่งแตกต่างจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สูตรการผลิต ซึ่งมองไม่เห็นและจับต้องไม่ได้

"สรรพากรสาส์น" *ปีที่ 60 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม 2556*

* *ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*

การรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

TFRS for NPAEs กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในย่อหน้าที่ 124 ไว้ดังนี้

> 124. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้างรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้
>
> 124.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น
>
> 124.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
>
> 125. ตามปกติ ชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อนำมาใช้ อย่างไรก็ตาม ชิ้นส่วนอะไหล่ที่สำคัญและอุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งานที่กิจการ คาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาการรายงาน ให้ถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สำหรับชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงที่ต้องใช้ร่วมกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องบันทึกชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์นั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องพิจารณาหลักฐานที่มีอยู่ ณ วันที่กิจการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกว่ามีความแน่นอน เพียงใดที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการนั้นในอนาคต

อนึ่ง **ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต** (Future Benefits) หมายถึง ศักยภาพในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการผลิตซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการแปลงเป็นเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต เป็นต้น กิจการจะมั่นใจว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตก็ต่อเมื่อกิจการได้รับทั้งผลประโยชน์ (Benefit) และความเสี่ยง (Risk)

ในสินทรัพย์นั้นแล้ว ส่วนราคาทุนที่กำหนดได้อย่างสมเหตุสมผลนั้นสามารถพิจารณาได้จากหลักฐานที่ระบุราคาซื้อหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ดังนั้น กิจการจะรับรู้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อรายการดังกล่าวเป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับคำนิยามของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และเข้าหลักเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ข้างต้น

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

TFRS for NPAEs กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในย่อหน้าที่ 126 ว่ากิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ โดยใช้ราคาทุน

ข้อกำหนดข้างต้นมีที่มาจากแนวคิดเกี่ยวกับราคาทุนเดิม (Historical Cost Concept) ซึ่งตามแนวคิดนี้ กิจการจะบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไป โดยมีเหตุผลที่สนับสนุนแนวคิดนี้ คือ

(1) ราคาทุนเดิมเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่จัดหาสินทรัพย์

(2) ราคาทุนเดิมเป็นราคาที่มีหลักฐานอันเที่ยงธรรมและสามารถตรวจสอบพิสูจน์ความถูกต้องได้

(3) ราคาทุนเดิมไม่ทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากการถือครองสินทรัพย์ แต่จะรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุน ณ วันที่จำหน่ายสินทรัพย์

กิจการอาจได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มาโดยการซื้อ การสร้างขึ้นเอง หรือการรับแลกเปลี่ยน

1) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการอาจซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยการซื้อเป็นเงินสด ซื้อเป็นเงินเชื่อ หรือโดยการเช่าซื้อ หรือซื้อผ่อนชำระ หรือเช่าตามสัญญาเช่าการเงิน การคำนวณราคาทุนของแต่ละวิธี มีดังนี้

1.1) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเงินสด

กรณีที่กิจการซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีการจ่ายเงินสดทันที ราคาทุนของสินทรัพย์จะเท่ากับราคาที่ตกลงซื้อขายและต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ราคาซื้อ ต้นทุนการติดตั้ง ต้นทุนการเตรียมสถานที่ เป็นต้น กิจการต้องนำส่วนลดการค้ามาหักจากราคาซื้อด้วย

1.2) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเงินเชื่อ

ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยการซื้อเป็นเงินเชื่อ มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับการซื้อสินทรัพย์ด้วยเงินสด โดยปกติแล้ว ราคาซื้อเชื่อมักรวมดอกเบี้ยของช่วงเวลานับจากวันที่ขายจนถึงวันที่กำหนดชำระเงินไว้ในราคาขายด้วย แต่กิจการไม่ต้องแยกจำนวนดอกเบี้ยจ่ายที่รวมอยู่ในราคาขาย เป็นราคาเงินสดและดอกเบี้ยจ่าย เนื่องจากดอกเบี้ยจ่ายที่รวมอยู่ในราคาขายนั้นมีจำนวนเงินเพียงเล็กน้อย เพราะระยะเวลาการให้สินเชื่อเป็นช่วงเวลาสั้นๆ (น้อยกว่า 1 ปี) ในกรณีดังกล่าว ราคาเงินเชื่อและราคาเงินสดจึงไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ในกรณีที่ระยะเวลาการชำระค่าสินทรัพย์ยาวนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ เช่น เช่าซื้อ ซื้อผ่อนชำระ หรือเช่าตามสัญญาเช่าการเงิน เป็นต้น กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาที่ต้องชำระจริงให้ตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุการให้สินเชื่อ เว้นแต่ดอกเบี้ยนั้นจะสามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามข้อกำหนดใน TFRS for NPAEs บทที่ 13 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม เช่น สร้างสินทรัพย์ขึ้นเองเป็นต้น

1.3) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยการเช่าซื้อหรือการซื้อผ่อนชำระ หรือการเช่าตามสัญญาเช่าการเงิน

ในการจัดหาสินทรัพย์โดยการเช่าซื้อถึงแม้ว่า ณ วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ กรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในสินทรัพย์ยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อก็ตาม แต่เนื่องจากกิจการผู้เช่าซื้อได้ครอบครองและใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญาแล้ว และกิจการผู้เช่าซื้อมีเจตนาที่จะซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อก็มีเจตนาที่จะขายสินทรัพย์ที่เช่าซื้อนั้น กิจการผู้เช่าซื้อจึงควรบันทึกสินทรัพย์ที่เช่าซื้อในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อ และบันทึกภาระผูกพันตามสัญญาเช่าซื้อเป็นหนี้สินด้วย

สินทรัพย์ที่เช่าซื้อต้องบันทึกด้วยราคาเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาเช่าซื้อจะถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งกิจการอาจบันทึกเป็นดอกเบี้ยจ่ายรอตัดบัญชีแล้วทยอยตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตามจำนวนงวด การผ่อนชำระหรืออาจบันทึกเป็นดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละงวดก็ได้ ในระหว่างงวดบัญชีกิจการจะคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้

2) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง

ในกรณีที่กิจการจัดหาที่ดิน อาคารและ

อุปกรณ์โดยการสร้างขึ้นเอง กิจการจะกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นจากต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์นั้น เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์

ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าวัตถุทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายการผลิต ซึ่งมีทั้งค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ หากกิจการผลิตสินค้านั้นโดยปกติแล้ว กิจการสามารถกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองได้โดยง่าย เช่น กิจการที่ผลิตตู้เย็นเพื่อขาย ได้นำตู้เย็นไปใช้ในกิจการ ราคาทุนของตู้เย็นดังกล่าวจะเท่ากับต้นทุนของสินค้านั่นเอง

กล่าวโดยสรุป ราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองประกอบด้วยต้นทุนโดยตรงที่เจาะจงได้กับสินทรัพย์นั้น (ซึ่งได้แก่ ค่าวัตถุทางตรง ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร) และต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นได้ (ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ เฉพาะส่วนที่ปันส่วนได้เท่านั้น ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ทั้งหมด)

3) การรับแลกเปลี่ยนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการอาจได้รายการที่เป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาจากการรับแลกเปลี่ยนรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อื่นหรือสินทรัพย์อื่น

TFRS for NPAEs มีข้อกำหนดเกี่ยวกับราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน ในย่อหน้าที่ 128 ดังนี้

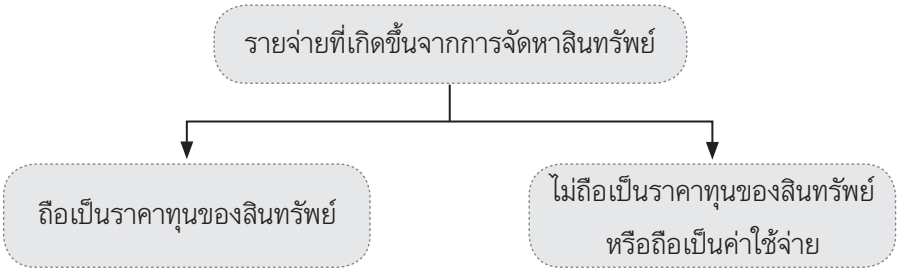
> กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

มูลค่าที่อาจนำมาใช้เป็นราคาทุนในกรณีที่กิจการได้รับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาจากการ แลกเปลี่ยน ได้แก่ (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน (2) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา และ (3) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน กิจการเลือกที่วัดมูลค่าด้วยเกณฑ์ใดขึ้นอยู่กับว่ามูลค่าใดมีหลักฐานประกอบที่ชัดเจน และกิจการสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่าของราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินทรัพย์บางรายการถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ในขณะที่รายจ่ายบางรายการไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แสดงดังภาพที่ 1

ภาพที่ 1 การวัดมูลค่าของราคาทุนของสินทรัพย์



การวัดมูลค่าของแต่ละประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีดังนี้

1) ที่ดิน (Land)

เมื่อกิจการจัดหาที่ดิน ราคาทุนของที่ดินประกอบด้วย ราคาซื้อ หรือราคาในการจัดหา รายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่านายหน้า ค่าถมที่ ค่าหักล้างถางพง ค่าปรับพื้นที่ให้เรียบ ค่าขนย้ายของผู้ที่สร้างบ้านเรือนอยู่ในบริเวณนั้น และค่าปรับปรุงที่ดินอื่นๆ ซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด

หากการปรับปรุงที่ดินทำให้เกิดสินทรัพย์ชนิดที่ติดกับที่ดิน แต่มีอายุการให้ประโยชน์อย่างจำกัด เช่น รั้ว ท่อระบายน้ำ ทางเดินเท้า ท่อประปา ถนน ศาลพระภูมิ สนามหญ้า บ่อน้ำ สระน้ำ กิจการควรแสดงรายจ่ายในการปรับปรุงที่ดินดังกล่าว เป็น “ส่วนปรับปรุงที่ดิน” (Land Improvement) และคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ด้วย

2) อาคาร (Building)

กิจการอาจจัดหาอาคารโดยซื้ออาคารหรือสร้างอาคารขึ้นเอง ในกรณีที่กิจการซื้ออาคาร ราคาทุนของอาคารประกอบด้วยราคาซื้อ ค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการซื้อ เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม ค่าสำรวจ ค่าปรับปรุง ค่าตกแต่งภายใน เพื่อให้อาคารนั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามประสงค์

ในกรณีที่กิจการสร้างอาคารขึ้นเอง ราคาทุนของอาคารประกอบด้วย ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ค่าควบคุมงานก่อสร้าง ค่าวิศวกร

ค่าสถาปนิก ค่าแบบแปลน ค่าเบี้ยประกันภัยระหว่างการก่อสร้าง ค่าใช้จ่ายในการปลูกสร้างอาคารที่ใช้เป็นที่พักคนงานหรือที่เก็บวัสดุก่อสร้าง ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ในการขออนุญาตก่อสร้าง รวมทั้งต้นทุนของสำนักงานดำเนินงานชั่วคราวขณะที่อาคารยังสร้างไม่เสร็จ เป็นต้น

3) อาคารชุด (Condominium)

อาคารชุดประกอบด้วยห้องชุดและทรัพย์ส่วนกลาง ผู้ที่เป็นเจ้าของห้องชุดจะมีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์อยู่ 2 ส่วน ส่วนหนึ่งเป็นทรัพย์ส่วนบุคคล ซึ่งหมายถึงทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เป็นเจ้าของห้องชุดโดยเฉพาะ ได้แก่ ห้องชุด สิ่งปลูกสร้างที่ระบุได้ว่าเป็นของห้องชุดนั้น อีกส่วนหนึ่งเป็นทรัพย์ส่วนกลาง ซึ่งหมายถึง ทรัพย์ในอาคารชุด ซึ่งไม่อาจระบุได้ว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เป็นเจ้าของห้องชุดใด กล่าวคือ ผู้เป็นเจ้าของห้องชุดทุกห้องมีกรรมสิทธิ์ร่วมกัน ซึ่งได้แก่ ที่ดินและสินทรัพย์ที่ใช้ร่วมกัน เช่น ลานจอดรถ สวนหย่อม สระว่ายน้ำ เป็นต้น

4) อุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคาร (Building Equipment)

อุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคาร หมายถึง อุปกรณ์ต่างๆ ที่ติดอยู่กับอาคาร ซึ่งไม่อาจถอนหรือเคลื่อนย้ายจากตัวอาคารได้โดยง่าย อุปกรณ์ดังกล่าวมักมีอายุการให้ประโยชน์แตกต่างจากอาคาร เช่น เครื่องปรับอากาศ ลิฟท์ ระบบไฟฟ้า ระบบโทรศัพท์ เป็นต้น

กิจการควรแยกบัญชีอุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคารออกจากบัญชีอาคาร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์แต่ละชิ้น และสะดวกในการควบคุมสินทรัพย์

5) เครื่องจักร (Machinery)

กิจการอาจจัดหาเครื่องจักรโดยการซื้อหรือสร้างเอง ราคาทุนของเครื่องจักรประกอบด้วยราคาซื้อ ค่าขนส่ง ค่าเบี้ยประกันภัยในระหว่างขนส่ง และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาเครื่องจักร เพื่อให้เครื่องจักรอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ (เช่น ค่าทดลองเดินเครื่องจักร ค่าฝึกหัดพนักงานจนกระทั่งเครื่องจักรใช้งานได้ เป็นต้น) หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืน

ในกรณีที่กิจการสร้างเครื่องจักรขึ้นเอง ราคาทุนของเครื่องจักรประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่สามารถปันส่วนได้ และอาจรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

- รายจ่ายที่เกี่ยวกับเครื่องจักรได้เกิดขึ้นแล้ว เช่น รายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอน สินทรัพย์ หรือโดยการก่อหนี้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย

● ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้นแล้ว

● เครื่องจักรอยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมเครื่องจักรให้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามประสงค์

6) อุปกรณ์ (Equipment)

อุปกรณ์ประกอบด้วยเครื่องตกแต่งและติดตั้ง (Furniture and Fixture) ยานพาหนะ (Vehicle) เครื่องมือเครื่องใช้ (Tool) เครื่องใช้สำนักงาน (Office Equipment) ภาชนะ (Container) แบบและเบ้าหลอม (Pattern and Die) ราคาทุนของอุปกรณ์เป็นดังนี้

6.1) เครื่องตกแต่งและติดตั้ง เช่น โต๊ะ เก้าอี้ ตู้ ม่าน มูลี่ นาฬิกาแขวนหรือติดผนัง ราคาทุนของเครื่องตกแต่งประกอบด้วยราคาซื้อ ค่าขนส่งและค่าติดตั้ง หักด้วยส่วนลดการค้า

6.2) ยานพาหนะ เช่น รถยนต์ รถบรรทุก เรือ ราคาทุนของยานพาหนะประกอบด้วยราคาซื้อและต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าภาษีนำเข้า ค่าโอนทะเบียน ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังการซื้อ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด เช่น ค่าต่อทะเบียน ค่าซ่อมแซม ค่าน้ำมันรถ ค่าเบี้ยประกันภัยรถ เป็นต้น

6.3) เครื่องมือเครื่องใช้ ราคาทุนของเครื่องมือเครื่องใช้ประกอบด้วย ราคาซื้อ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในการซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้นั้น

โดยทั่วไป เครื่องมือเครื่องใช้แบ่งได้เป็น 2 ชนิด คือ

- เครื่องมือที่ใช้กับเครื่องจักร (Machine Tool) ซึ่งมักบันทึกรวมอยู่ในบัญชีเครื่องจักร แต่ถ้าหากเครื่องมือนั้นมีลักษณะซึ่งเสื่อมคุณภาพเร็วกว่าเครื่องจักร ให้บันทึกแยกเครื่องมือดังกล่าวออกจากบัญชีเครื่องจักรได้

- เครื่องมือทั่วไป (Hand Tool) เช่น สิ่ว ขวาน ค้อน ไขควง เลื่อย สว่าน จอบ เสียม เป็นต้น เครื่องมือทั่วไปมักมีมูลค่าไม่สูงนักและอาจสูญหายได้ง่าย จึงไม่นิยมคิดค่าเสื่อมราคา แต่จะใช้วิธีตรวจนับ หรือสำรวจสินทรัพย์คงเหลือ ณ วันปลายงวด ผลต่างของมูลค่าตามบัญชีและยอดที่ตรวจนับได้ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวดนั้น

6.4) ภาชนะ หมายถึง ภาชนะที่ใช้บรรจุสินค้า เช่น ขวด ลัง ถัง กล่อง ภาชนะเหล่านี้มีลักษณะแตกต่างกัน ทั้งมูลค่าและความคงทน วิธีการบัญชีจึงขึ้นอยู่กับชนิดของภาชนะนั้น

- กรณีที่ภาชนะมีลักษณะที่ชำรุดเสียหายง่ายหรือมีมูลค่าต่ำ ให้บันทึกภาชนะเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเมื่อซื้อมา เช่น

กล่องกระดาษ กล่องพลาสติกอ่อน ขวดพลาสติก เป็นต้น

- กรณีที่ภาชนะมีมูลค่าสูง และมีลักษณะที่คงทนถาวร ให้บันทึกภาชนะเป็นสินทรัพย์เมื่อซื้อมา และเมื่อส่งภาชนะให้ลูกค้า กิจการควรทำบันทึกความจำ เช่น ขวดแก้ว ลังไม้ ถังเหล็ก กล่องพลาสติกแข็ง เป็นต้น

6.5) เครื่องใช้สำนักงาน เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องพิมพ์ดีด เครื่องคำนวณ ราคาทุนของเครื่องใช้สำนักงานประกอบด้วยราคาซื้อตามใบกำกับสินค้า และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเครื่องใช้สำนักงาน เพื่อให้เครื่องใช้สำนักงานพร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ

6.6) แบบและเบ้าหลอม กิจการอาจสร้างแบบหรือเบ้าหลอมเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า เช่น แบบในการผลิตเสาคอนกรีต หรือเบ้าหลอมในการผลิตล้อรถยนต์ เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการสร้างแบบและเบ้าหลอมเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าทั่วไปตามปกติ กิจการควรบันทึกแบบและเบ้าหลอมเป็นสินทรัพย์และคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ สำหรับในกรณีที่กิจการสร้างแบบและเบ้าหลอมเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้าเฉพาะราย หรือเพื่อใช้ในการผลิตสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง กิจการควรบันทึกแบบและเบ้าหลอมเป็นต้นทุนของงานนั้นๆ

ฉบับนี้ยังไม่ได้กล่าวถึงประเด็นทางภาษีเลย ติดตามตอนต่อไปฉบับหน้า