



ว่าด้วยมูลค่าของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร*

“บทความครั้งนี้อธิบายถึงการวัดมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
เมื่อเริ่มแรก ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชี ในทางภาษีอาจเหมือนหรือแตกต่าง
จากวิธีบัญชีที่กล่าวถึงในบทความนี้ ”

1. ส่วนประกอบของราคาทุน

มาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กำหนดให้กิจการบันทึกมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์รับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน นอกจากนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยทั่วไปราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

- 1) ราคาซื้อหักด้วยส่วนลดการค้าและเงินที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- 2) ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้ตามประสงค์ (Intended Use) เช่น ภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ ต้นทุนการเตรียมสถานที่ (Cost of Site Preparation) ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา (Initial Delivery and Handling Cost) ต้นทุนการติดตั้ง (Installation Cost) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ (Professional Cost) (เช่น ค่าจ้างสถาปนิกและค่าจ้างวิศวกร) และประมาณการรายจ่ายในการรื้อหรือขนไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่

“asswagsaen” ปีที่ 67 ฉบับที่ 6 มิถุนายน 2563

* รองศาสตราจารย์ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชี



ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์

3) ต้นทุนการกู้ยืม (Borrowing Cost) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อม เพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์มาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย

4) ค่าใช้จ่ายในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป ที่สามารถระบุเจาะจงได้ว่าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้สินทรัพย์นั้นมา หรือทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่จะใช้ได้ตามประสงค์

5) ค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่อง (Start-up Cost) และค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิต (Pre-production Cost) ที่ทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานไปได้เป็นครั้งแรก

2. มูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

รายการที่เกิดขึ้นจากการจัดหาสินทรัพย์ บางรายการ ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ในขณะที่บางรายการไม่ถือเป็นราคาทุน ซึ่งจะพิจารณาตามรายละเอียดของสินทรัพย์แต่ละชนิดได้ดังนี้

ที่ดิน (Land) เมื่อกิจการจัดหาที่ดิน ราคาทุนของที่ดิน ประกอบด้วย ราคาซื้อหรือราคาในการจัดหารายจ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

โดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่านายหน้า ค่าถมที่ ค่าหักล้างทางพง ค่าปรับพื้นที่ ค่าขนย้ายของผู้ที่สร้างบ้านเรือนอยู่ในบริเวณนั้น และค่าปรับปรุงที่ดินอื่นๆ ซึ่งมีอายุการใช้งานไม่จำกัด หากการปรับปรุงที่ดินทำให้เกิดสินทรัพย์ชนิดที่ติดกับที่ดิน แต่มีอายุการใช้งานไม่จำกัด เช่น ทำรั้ว ท่อระบายน้ำ ทางเท้า ท่อประปา กิจการควรแสดงรายจ่ายในการปรับปรุงที่ดินดังกล่าว เป็น “ค่าปรับปรุงที่ดิน” (Land Improvement) และคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานด้วย

อาคาร (Building) กิจการอาจจัดหาอาคารโดยซื้ออาคารหรือสร้างอาคารขึ้นเอง ในกรณีที่กิจการซื้ออาคาร ราคาทุนของอาคารที่ซื้อประกอบด้วยราคาซื้อ ค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการซื้อ เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม ค่าสำรวจ ค่าปรับปรุง ค่าตกแต่งภายใน เพื่อให้อาคารนั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามประสงค์

ในกรณีที่กิจการสร้างอาคารขึ้นเอง ราคาทุนของอาคารประกอบด้วย ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรงงาน ค่าควบคุมงานก่อสร้าง ค่าวิศวกร ค่าสถาปนิก ค่าแบบแปลน ค่าเบี้ยประกันภัยระหว่างก่อสร้าง ค่าใช้จ่ายในการปลูกสร้างอาคารที่ใช้เป็นที่พักคนงานหรือที่เก็บวัสดุ-



ก่อสร้าง ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมต่างๆ ในการขออนุญาตก่อสร้าง รวมทั้งต้นทุนของสำนักงานดำเนินงานชั่วคราวขณะที่อาคารยังสร้างไม่เสร็จ เป็นต้น

อุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคาร (Building Equipment) หมายถึง อุปกรณ์ต่างๆ ที่ติดอยู่กับอาคาร ซึ่งไม่อาจถอนหรือเคลื่อนย้ายจากตัวอาคารได้โดยง่าย อุปกรณ์ดังกล่าวมักมีอายุการใช้งานแตกต่างจากอาคาร เช่น เครื่องปรับอากาศ ลิฟท์ ระบบไฟฟ้า ระบบโทรศัพท์ เป็นต้น กิจการควรแยกบัญชีอุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคารออกจากบัญชีอาคาร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์แต่ละชิ้นและสะดวกในการควบคุมสินทรัพย์

เครื่องจักร (Machinery) กิจการอาจจัดหาเครื่องจักรโดยการซื้อหรือสร้างเอง ราคาทุนของเครื่องจักรประกอบด้วยราคาซื้อ ค่าขนส่ง ค่าประกันภัยในระหว่างขนส่ง และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาเครื่องจักร เพื่อให้เครื่องจักรอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ (เช่น ค่าทดลองเครื่องจักร ค่าฝึกหัดพนักงานจนกระทั่งเครื่องจักรใช้งานได้ เป็นต้น) หักด้วยส่วนลดการค้ำต่างๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืน

ในกรณีที่กิจการสร้างเครื่องจักรขึ้นเอง ราคาทุนจะประกอบด้วยต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่สามารถปันส่วนได้ และอาจรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เข้าเกณฑ์ดังนี้ 1) ใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเครื่องจักรได้เกิดขึ้นแล้ว เช่น ใช้จ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์ หรือโดยการก่อหนี้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย 2) ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น และ 3) เครื่องจักรอยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมเครื่องจักรให้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ได้ตามประสงค์

อุปกรณ์ (Equipment) ประกอบด้วยเครื่องตกแต่งและติดตั้ง (Furniture and Fixture) ยานพาหนะ (Vehicle) เครื่องมือเครื่องใช้ (Tool) เครื่องใช้สำนักงาน (Office Equipment) แบบและเบ้าหลอม (Pattern and Die) ราคาทุนของอุปกรณ์เป็นดังนี้

1) **เครื่องตกแต่งและติดตั้ง** เช่น โต๊ะเก้าอี้ ตู้ ราคาทุนของเครื่องตกแต่งประกอบด้วยราคาซื้อหักด้วยส่วนลดการค้า ค่าขนส่งและค่าติดตั้ง

2) **ยานพาหนะ** เช่น รถยนต์ รถบรรทุก เรือ ราคาทุนของยานพาหนะ ประกอบด้วยราคาซื้อและต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าภาษีนำเข้า ค่าโอนทะเบียน ส่วนค่า-



ใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังการซื้อให้ถือเป็น ค่าใช้จ่ายประจำงวด เช่น ค่าต่อทะเบียน ค่าซ่อมแซม เป็นต้น

3) เครื่องมือเครื่องใช้ ราคาทุนของ เครื่องมือเครื่องใช้ประกอบด้วย ราคาซื้อ และ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ในการซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้นั้น โดยทั่วไป เครื่องมือเครื่องใช้ แบ่งได้เป็น 2 ชนิด คือ (1) เครื่องมือที่ใช้กับเครื่องจักร (Machine Tool) ซึ่งมักบันทึกรวมอยู่ในบัญชีเครื่องจักร แต่ถ้าหากเครื่องมือนั้นมีลักษณะซึ่งเสื่อมคุณภาพเร็วกว่าเครื่องจักร ให้บันทึกแยก เครื่องมือดังกล่าวจากบัญชีเครื่องจักรได้ และ (2) เครื่องมือทั่วไป (Hand Tool) เช่น สิว ขวาน ค้อน ไขควง เลื่อย สว่าน จอบ เสียม เป็นต้น เครื่องมือทั่วไปมักมีมูลค่าไม่สูงนักและ อาจสูญหายได้ง่าย จึงไม่นิยมคิดค่าเสื่อมราคา แต่จะใช้วิธีตรวจนับหรือสำรวจสินทรัพย์คงเหลือ ณ วันปลายงวด ผลต่างของราคาตามบัญชี และยอดที่ตรวจนับได้ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่าย สำหรับงวดนั้น

4) เครื่องใช้สำนักงาน เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องพิมพ์ดีด เครื่องคำนวณ ราคาทุนของเครื่องใช้สำนักงาน ประกอบด้วย ราคาซื้อตามใบกำกับสินค้า

หักด้วยส่วนลดการค้าต่างๆ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเครื่องใช้สำนักงาน เพื่อให้เครื่องใช้สำนักงานพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์

5) แบบและเบ้าหลอม กิจการอาจสร้างแบบหรือเบ้าหลอม เพื่อใช้ในการผลิตสินค้า เช่น แบบในการผลิตเสาคอนกรีต หรือเบ้าหลอมในการผลิตล้อรถยนต์ เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการสร้างแบบและเบ้าหลอม เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าตามปกติ กิจการควรบันทึกแบบและเบ้าหลอมเป็นสินทรัพย์ และคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน

ในกรณีที่กิจการสร้างแบบและเบ้าหลอม เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าตามคำสั่ง หรือเพื่อใช้ในการผลิตสินทรัพย์ชิ้นใช้เอง กิจการควรบันทึกแบบและเบ้าหลอมเป็นต้นทุนของงานนั้นๆ

3. การได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

กิจการอาจได้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาโดยการซื้อ การสร้างขึ้นเอง หรือการแลกเปลี่ยน ซึ่งมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ดังนี้

3.1) การซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
กิจการอาจซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยการซื้อเงินสด ซื้อเงินเชื่อ หรือโดยการเช่าซื้อ



ต่อไปนี้จะอธิบายการคำนวณราคาทุนและการบันทึบบัญชีของการซื้อแต่ละวิธี

(1) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเงินสด กรณีที่กิจการซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ด้วยวิธีการจ่ายเงินสดทันที ราคาทุนของสินทรัพย์จะเท่ากับราคาที่ตกลงซื้อขายและต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ต้นทุนการติดตั้ง ต้นทุนการเตรียมสถานที่ เป็นต้น กิจการต้องนำส่วนลดการค้ามาหักจากราคาซื้อด้วย

(2) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเงินเชื่อ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยการซื้อเงินเชื่อ มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับการซื้อสินทรัพย์ด้วยเงินสด โดยปกติแล้วราคาซื้อเชื่อมักรวมดอกเบี้ยของช่วงเวลานับจากวันที่ขายจนถึงวันที่กำหนดชำระเงินไว้ในราคาขายด้วย กิจการจึงไม่แยกจำนวนดอกเบี้ยที่รวมอยู่ในราคาขายเป็นราคาเงินสดและดอกเบี้ย เนื่องจากดอกเบี้ยที่รวมอยู่ในราคาขายมีจำนวนเพียงเล็กน้อย ในกรณีดังกล่าว ราคาเงินเชื่อและราคาเงินสดจึงไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ในกรณีที่ระยะเวลาการชำระค่าสินทรัพย์นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้

สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องบันทึกลินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาที่ต้องชำระจริงให้ตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุการให้สินเชื่อ เว้นแต่ดอกเบี้ยนั้นจะสามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

(3) การซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยการเช่าซื้อ ในการจัดหาสินทรัพย์โดยการเช่าซื้อ ถึงแม้ว่า ณ วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในสินทรัพย์ยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อก็ตาม แต่เนื่องจากกิจการได้ครอบครองและใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นับตั้งแต่วันที่ทำสัญญาแล้ว และกิจการมีเจตนาที่จะซื้อ ผู้ให้เช่าซื้อก็มีเจตนาที่จะขายสินทรัพย์ที่เช่าซื้อนั้น กิจการผู้เช่าซื้อจึงควรบันทึกสินทรัพย์ที่เช่าซื้อในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ทำสัญญาเช่าซื้อและบันทึกภาระผูกพันตามสัญญาเช่าซื้อเป็นหนี้สินด้วย

สินทรัพย์ที่เช่าซื้อต้องบันทึกด้วยราคาเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาเช่าซื้อจะถือเป็นดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งกิจการอาจบันทึกเป็นดอกเบี้ยจ่ายรอดัดบัญชีแล้วทยอยตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตามจำนวนงวดการผ่อนชำระ หรืออาจบันทึกเป็นดอกเบี้ยจ่ายในแต่ละ



งวดก็ได้ ในระหว่างงวดบัญชี กิจการจะคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้

3.2) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง ในกรณีที่กิจการจัดหาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยการสร้างขึ้นเอง กิจการจะกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นจากต้นทุนทางตรงที่เกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์นั้น เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองประกอบด้วยต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์ (ซึ่งได้แก่ วัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต) ต้นทุนการดำเนินงานในระหว่างการสร้างสินทรัพย์ และต้นทุนของเงินทุนในระหว่างการสร้างสินทรัพย์

(1) ต้นทุนในการสร้างสินทรัพย์

ได้แก่ วัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งมีทั้งค่าใช้จ่ายผันแปรและค่าใช้จ่ายคงที่ หากกิจการผลิตสินค้านั้นโดยปกติแล้ว กิจการสามารถกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองได้โดยง่าย เช่น กิจการที่ผลิตตู้เย็นเพื่อขาย ได้นำตู้เย็นไปใช้ในกิจการ ราคาทุนของตู้เย็นดังกล่าวจะเท่ากับต้นทุนของสินค้านั้นเอง แต่ถ้าสมมติว่ากิจการที่ผลิตตู้แช่แข็งต้องการผลิตตู้เย็นเพื่อนำมาใช้เอง

ในกิจการ ในกรณีนี้ กิจการจะมีปัญหาในการกำหนดราคาทุนของตู้เย็น โดยเฉพาะค่าแรงทางอ้อม ค่าใช้จ่ายในการผลิตในส่วนที่คงที่ว่าจะรวมเป็นราคาทุนของตู้เย็นที่สร้างขึ้นเองได้อย่างไร แนวคิดในเรื่องดังกล่าวมีดังนี้

ก. รวมเฉพาะค่าใช้จ่ายผันแปรเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้น เหตุผลที่สนับสนุนแนวคิดนี้คือ การสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง ไม่ได้ทำให้ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ส่วนนี้เพิ่มขึ้นแต่อย่างใด กล่าวคือ กิจการต้องมีค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่อยู่แล้ว ไม่ว่าจะสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เองหรือไม่ก็ตาม อย่างไรก็ตามการไม่นำค่าใช้จ่ายคงที่มารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นมีผลทำให้มูลค่าของสินทรัพย์ต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งส่งผลให้ค่าเสื่อมราคาต่ำไป

ข. รวมค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งส่วนที่ผันแปรและคงที่เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้น แนวคิดนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สินทรัพย์ที่สร้างขึ้นมีราคาทุนใกล้เคียงกับกรณีของการซื้อหรือจัดหาสินทรัพย์มาด้วยวิธีอื่น กิจการจึงต้องหาวิธีจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตที่เพื่อรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์อย่างเหมาะสม

ค. รวมค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเฉพาะต้นทุนของสินค้า



ในส่วนที่ทำให้การผลิตลดลง แนวคิดนี้เกิดขึ้น เนื่องจากการที่กิจการใช้กำลังการผลิตที่มีอยู่ ไปผลิตสินทรัพย์ขึ้นใช้เอง ทำให้กิจการใช้กำลังการผลิตในการผลิตสินค้าได้ไม่เต็มที่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณราคาทุนตามแนวคิดนี้ทำได้ยาก เนื่องจากเป็นลักษณะของการคำนวณค่าเสียโอกาส และในบางกรณี กิจการอาจใช้กำลังการผลิตส่วนเกินเพื่อสร้างสินทรัพย์นั้นก็ได้ ซึ่งการสร้างสินทรัพย์ขึ้นใช้เองไม่ได้ทำให้กิจการผลิตสินค้าลดน้อยลงแต่ประการใด

มาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองว่า กิจการควรใช้หลักการเดียวกับการกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มา ราคาดังกล่าวประกอบด้วยต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการสร้างสินทรัพย์นั้น และต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยทั่วไปที่สามารถปันส่วนให้สินทรัพย์ที่สร้างนั้นได้ แต่ไม่รวมกำไรที่คิดกันเองภายในกิจการเดียวกัน

กิจการต้องไม่นำต้นทุนที่เกิดจากการไม่มีประสิทธิภาพในการผลิต หรือสร้างสินทรัพย์ขึ้นเองมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้นทุนดังกล่าวได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการหย่อนประสิทธิภาพในการผลิตหรือการบริหาร การ

ปล่อยให้กำลังการผลิตว่างเปล่าเป็นการชั่วคราว หรือมีการขัดแย้งในการดำเนินกิจการหรือสาเหตุอื่น กรณีเช่นนี้กิจการควรบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ตามราคาซึ่งเทียบได้กับสินทรัพย์ที่มีสภาพอย่างเดียวกัน หรือตามต้นทุนการผลิตสินทรัพย์อย่างเดียวกันนั้นเพื่อการขายตามปกติ ตัวอย่างเช่น

หากกิจการรับเหมาก่อสร้าง ได้สร้างอาคารพาณิชย์ไว้ขายและใช้อาคารพาณิชย์หลังหนึ่งไว้เป็นอาคารสำนักงาน ต้นทุนของอาคารสำนักงานควรเท่ากับต้นทุนของอาคารพาณิชย์ที่ขาย แต่หากกิจการต้องการอาคารสำนักงาน ซึ่งมีลักษณะแตกต่างจากอาคารพาณิชย์ที่ขายโดยทั่วไป ต้นทุนของอาคารจะประกอบด้วย ค่าวัสดุ ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง และค่าใช้จ่ายในการบริหารอื่นที่เกิดจากการปันส่วนตามจำนวนอาคารที่สร้างขึ้น กิจการต้องไม่นำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการหย่อนประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายจากการขาดแคลนวัสดุ ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเครื่องจักรหยุดชะงักมารวมเป็นราคาทุนของอาคาร

โดยสรุปแล้ว ราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองประกอบด้วยต้นทุนโดยตรงที่เจาะจงได้กับสินทรัพย์นั้น (ซึ่งได้แก่ วัสดุทางตรง ค่าแรงทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร)



และต้นทุนทางอ้อมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถ
ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นได้ (ซึ่งได้แก่
ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ เฉพาะส่วนที่ปันส่วนได้
เท่านั้น ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งหมด)

**(2) ต้นทุนการดำเนินงานระหว่าง
ก่อสร้าง** ค่าใช้จ่ายในการบริหารงานโดยทั่วไป
ไม่ควรรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้น
เว้นแต่กิจการสามารถระบุได้ว่าค่าใช้จ่ายใน
การบริหารงานนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับการ
สร้างสินทรัพย์ จึงจะนำมารวมเป็นราคาทุน
ของสินทรัพย์ได้ เช่น เงินเดือนของผู้จัดการ
โดยทั่วไป ค่าใช้จ่ายดังกล่าวถือเป็นค่าใช้จ่าย
ในการบริหาร แต่ถ้าผู้จัดการต้องเข้าไปควบคุม
ดูแลการสร้างสินทรัพย์ และกิจการสามารถ
กำหนดเวลาที่ใช้ในการควบคุมงานได้ เช่น
ผู้จัดการใช้เวลา 20% ของเวลาทำงานทั้งหมด
ไปควบคุมการก่อสร้าง ดังนั้น 20% ของ
เงินเดือนจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
ในขณะที่ 80% ที่เหลือจะถือเป็นค่าใช้จ่ายใน
การบริหาร

4. การแลกเปลี่ยนที่ดับ อาคาร และอุปกรณ์

กิจการอาจได้รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร
และอุปกรณ์มาจากการแลกเปลี่ยนรายการที่

เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์หรือสินทรัพย์อื่น
มาตรฐานการบัญชี เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ
อุปกรณ์ ระบุว่ากิจการอาจได้รายการที่เป็นที่ดิน
อาคาร และอุปกรณ์ มาจากการแลกเปลี่ยน
รายการที่เป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือ
สินทรัพย์อื่นที่ไม่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องบันทึก
ราคาทุนของรายการดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม
ของสินทรัพย์ที่ได้มา (ซึ่งมีมูลค่าเทียบเท่ากับ
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน)
ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบ
เท่าเงินสดที่กิจการต้องโอนหรือรับโอนเนื่อง
มาจากการแลกเปลี่ยน ในการแลกเปลี่ยน
สินทรัพย์ อาจพิจารณาได้ดังนี้

**4.1) การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่แตก-
ต่างกัน** เช่น กิจการนำรถยนต์ไปแลกเปลี่ยนกับที่ดิน
หรือนำเครื่องพิมพ์ดีดไฟฟ้าไปแลกเปลี่ยนกับเครื่อง
คอมพิวเตอร์ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของ
สินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของ
สินทรัพย์นั้น

**4.2) การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้าย-
คลึงกัน** *สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน* หมายถึง
สินทรัพย์ที่มีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกัน
ในธุรกิจชนิดเดียวกัน และมีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกัน เช่น รถบรรทุกเก่าและรถบรรทุกใหม่
เครื่องถ่ายเอกสารเก่าและเครื่องถ่ายเอกสาร-



ใหม่ แต่เครื่องจักรที่ใช้ในโรงงานเดียวกันแต่มีการใช้งานต่างกัน เช่น เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตกับเครื่องจักรที่ใช้บรรจุหีบห่อ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ต้องมีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกันด้วย ดังนั้น หากมีการนำสินทรัพย์อื่น เช่น เงินสดมารวมเป็นส่วนหนึ่งของการแลกเปลี่ยน นั้นแสดงว่ารายการแลกเปลี่ยนมีมูลค่ายุติธรรม ไม่ใกล้เคียงกัน ในกรณีนี้จะถือเป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่แตกต่างกัน ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องไม่รับรัฐรายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน เนื่องจากกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ของสินทรัพย์ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้รับมาด้วยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไป กล่าวคือ กิจการต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่

โอนไป และใช้ราคาตามบัญชีที่ปรับลดแล้วเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่



กิจการอาจจัดหาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์มาโดยการซื้อ การสร้างขึ้นเอง หรือการแลกเปลี่ยน ราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์ใช้งานได้ตามประสงค์ เช่น ภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ ต้นทุนการเตรียมสถานที่ ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรก และการเก็บรักษา ต้นทุนการติดตั้ง ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ประมาณการจ่ายในการซื้อหรือขนไปตั้ง และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์ กิจการอาจได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ในหลายวิธี เช่น การซื้อ การสร้างขึ้นเอง หรือการแลกเปลี่ยน

