คณะผู้จัดทำ ขอเสนอสรุปบทความ เรื่อง Facing The Global Financial Crisis จากนิตยสารของ Malaysian Institute of Accountants ฉบับเดือนมกราคม 2552 มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

แนวทางในการจัดทำรายงานทางการเงินในสภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ (Facing The Global Financial Crisis)

ภาวะเศรษฐกิจถดถอยในปัจจุบันสร้างความท้าทายต่อกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศมาเลเซีย (The Malaysian Institute of Accountants: MIA) จึงได้จัดทำแนวทางในการรับมือเพื่อเตรียมตัวในการจัดทำรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ แนวทางดังกล่าวอ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS)

ความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัท (Companies Act 1965) กิจการและผู้บริหารมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี และต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการถูกต้องตามความเป็นจริง อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ที่เศรษฐกิจมีการถดถอย ผู้บริหารและนักบัญชีสามารถสร้างความเชื่อมั่นของกิจการได้โดยรายงานสิ่งที่เกี่ยวข้องและมีความน่าเชื่อถือ

การใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการควบคุมและจัดทำรายงานทางการเงิน

ในสภาวะที่ตลาดยังมีความไม่แน่นอน นักบัญชีควรใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการวัดมูลค่าการรับรู้ด้อยค่า หรือมูลค่าที่ได้รับคืนในสินทรัพย์ รวมทั้งใช้ดุลพินิจในการกำหนดรายการที่มีสาระสำคัญและประมาณการต่างๆ

การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน รวมทั้งการจัดทำงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องจะมีความสำคัญอย่างยิ่งในปีนี้ ดังนั้น ผู้บริหารและนักบัญชีควรให้ความสำคัญเกี่ยวกับ

- กระบวนการและการควบคุมเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่มีนัยสำคัญ รวมทั้งการตั้งสมมติฐาน
- ทบทวนมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือการด้อยค่าของสินทรัพย์
- พิจารณาความจำเป็นของผู้บริหารที่ต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญภายนอก (เช่น การวัดมูลค่า คณิตศาสตร์ประกันภัย) เพื่อช่วยในการกำหนดจำนวนซึ่งใช้ในการบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- กระบวนการและการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว
- การยักยอกสินทรัพย์
- การตกแต่งรายงานทางการเงิน

ประเด็นท้าทายเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน

ผู้บริหารและนักบัญชีควรให้ความสนใจประเด็นสำคัญซึ่งท้าทายเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน สรุปได้ดังนี้

ประเด็นและความท้าทาย	ข้อควรพิจารณาในด้านการบัญชีและการรายงาน
สินค้าคงเหลือ ภาวะตลาดในปัจจุบันและผลกระทบของการใช้จ่ายของผู้บริโภคอาจส่งผลให้สินค้าของกิจการมีมากเกินปกติ	✦ พิจารณาการเสื่อมสภาพของสินค้าขณะตรวจนับสินค้าด้วย ✦ ตรวจสอบรายงานสินค้า รายการเคลื่อนไหวต่างๆ จากการเบิกใช้และเปรียบเทียบกับรายงานของปีก่อน ✦ พิจารณาเงื่อนไขทางการเงินของลูกค้ารายใหญ่ๆ และผลกระทบของการชดเชยสินค้าในมือ ✦ กรณีการขายปลีก อย่ามองข้ามเรื่องการตีราคาสินค้า การส่งคืนสินค้า และสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาสินค้าเพื่อล้างสต๊อก ✦ พิจารณาความเพียงพอในการตั้งค่าเผื่อสินค้าเสื่อมสภาพ โดยเฉพาะในช่วงยอดขายตกจากที่คาดการณ์ไว้
การด้อยค่าของสินทรัพย์ ภาวะตลาดในปัจจุบันนำไปสู่ความต้องการที่ลดลง ซึ่งทำให้กระแสเงินสดของกิจการลดลงจากที่คาดการณ์ไว้ โอกาสการด้อยค่าของสินทรัพย์มีมากขึ้น อุตสาหกรรมทั้งหมดคาดว่า จะได้รับผลกระทบ จึงต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ก่อนสิ้นงวด กิจการที่มีรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เงินลงทุนในบริษัทย่อย และเงินลงทุนระยะยาวอื่น ต้องพิจารณาผลกระทบจากการตีราคา	**พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า:** ✦ กิจการต้องประเมินการดำเนินงานของตนเองเพื่อพิจารณาว่ามีข้อบ่งชี้เกี่ยวกับการด้อยค่าหรือไม่ เนื่องจากสถานการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบันอาจมีความเป็นไปได้ที่จะมีข้อบ่งชี้การด้อยค่าปรากฏอยู่ในกิจการ **กำหนดเวลาทดสอบการด้อยค่า:** ✦ ควรมีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกวันที่ในงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง **เกณฑ์การพิจารณา:** ✦ การด้อยค่าของสินทรัพย์อาจขึ้นอยู่กับปัจจัยที่เกี่ยวข้องหลายปัจจัย ✦ ควรมีการประเมินปัจจัยที่เกี่ยวกับการพยากรณ์กระแสเงินสด เช่น กระแสเงินสดสำหรับความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้น หรืออัตราคิดลด ✦ กรณีเงินลงทุนระยะยาวที่ลดลงอย่างถาวร หรือมูลค่าลดลงอย่างมากและต้องใช้ระยะเวลานานกว่าที่มูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวจะกลับมาอยู่ในระดับราคาเดิม หากมีการเพิ่มมูลค่าขึ้น จะต้องเพิ่มการวิเคราะห์และมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้มิฉะนั้นจะต้องพิจารณาว่าเป็นการลดมูลค่าเงินลงทุนอย่างถาวร **เอกสารและหลักฐานที่น่าเชื่อถือ** ✦ กิจการต้องจัดทำเอกสารหลักฐานที่ฝ่ายบริหารวิเคราะห์เรื่องการด้อยค่าทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ รวมทั้งหลักฐานการวิเคราะห์กรณีกิจการไม่รับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่า ✦ เอกสารดังกล่าวต้องรวมถึงข้อบ่งชี้ที่ฝ่ายบริหารเชื่อหรือไม่เชื่อว่ามีการด้อยค่าของสินทรัพย์ รวมทั้งผลของการวิเคราะห์ดังกล่าว
เงินกู้ยืม การปฏิบัติตามข้อตกลงเกี่ยวกับเงินให้กู้ยืมและเงินกู้ยืมอาจเป็นสิ่งที่ท้าทายของกิจการยิ่งขึ้น กิจการอาจประสบความยุ่งยากมากขึ้น ในการ Refinance	✦ ทบทวนการบริหารเงินกู้ของกิจการเพื่อดูรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดของกิจการ ✦ พิจารณาถึงผลจากการผิดสัญญาของกิจการ ✦ กรณีกิจการมีสัญญาณหรือข้อบ่งชี้ปัญหาทางการเงินควรมีการเจรจากับผู้ให้กู้ทันที ✦ ควรมีแหล่งกู้เงินสำรองเพื่อเตรียมไว้ในกรณีฉุกเฉิน
การรับรู้รายได้ ความสามารถในการทำกำไรหรือความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ ซึ่งสร้างแรงกดดันให้กับผู้บริหาร	✦ การขยายสิทธิในการคืนสินค้าเพื่อกระตุ้นยอดขาย ทำให้ประมาณการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องสูงขึ้น หรือต้องรับรู้รายได้หลังจากหมดระยะเวลาใช้สิทธิในการคืนสินค้า

ประเด็นและความท้าทาย	ข้อควรพิจารณาในด้านการบัญชีและการรายงาน
	✦ ลูกค้าอาจขอขยายเงื่อนไขในการชำระหนี้ ซึ่งทำให้มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินหรือระยะเวลาในการรับรู้รายได้ ✦ ทำความเข้าใจเกี่ยวกับแผนการตลาด ระมัดระวังเกี่ยวกับการสร้างยอดขายของพนักงานขายภายใต้เงื่อนไขที่ฝ่ายบัญชีหรือการเงินไม่ได้รับทราบ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม ✦ ระมัดระวังรายการรับรู้รายได้ตอนใกล้สิ้นปีที่มีความซับซ้อน หรือสัญญาขายบางรายการที่มีเงื่อนไขพิเศษ
การเปลี่ยนนโยบายการบัญชี	✦ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการสามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ก็ต่อเมื่อมีมาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ หรือเมื่อการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าวทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น หรือเป็นการแสดงข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการได้ดียิ่งขึ้น
ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการบางแห่งอาจลดจำนวนพนักงาน หรือกำลังการผลิต นอกจากนี้ บางกิจการอาจพิจารณาขายสินทรัพย์เพื่อก่อให้เกิดเงินสดในกิจการ หรือขายส่วนงานบางส่วน	✦ ประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างจะรับรู้ก็ต่อเมื่อกิจการเกิดภาระผูกพันซึ่งต้องมีรายละเอียดของแผนงานอย่างเป็นทางการ ✦ สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนและมูลค่ายุติธรรม หักด้วยต้นทุนขาย แล้วแต่ว่าราคาใดจะต่ำกว่า ✦ การใช้ดุลพินิจสามารถทำได้ หากต้องประเมินกิจการที่มีแนวโน้มกรณีการดำเนินงานที่ยกเลิก โดยต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด
การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูล การบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารที่เลือกใช้นโยบาย การบัญชีในการวัดมูลค่าเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินจากการรวมธุรกิจอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การจ่ายผลตอบแทนโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์หนี้สินตามโครงการเกษียณอายุ และเครื่องมือทางการเงิน ลักษณะและความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่สนับสนุนการบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมมีหลายระดับ ดังนั้นผลกระทบจึงเป็นไปตามระดับการประมาณการหากมูลค่ายุติธรรมมาจากตลาดที่ขาดสภาพคล่อง อาจไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และจำเป็นต้องประมาณการตามข้อมูลที่จำเป็นอื่นๆ ซึ่งโดยทั่วไปอาจใช้แบบจำลอง ทั้งนี้ต้องพิจารณาเรื่องความเสี่ยงและประสบการณ์ในอดีตที่เกี่ยวข้องด้วย	✦ ประมาณการเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมควรสะท้อนให้เห็นสภาพที่แท้จริงของตลาดในงบดุล ✦ การประมาณมูลค่ายุติธรรม ควรพิจารณา - ความสมเหตุสมผลและสมมติฐานสนับสนุนซึ่งบุคคลที่ 3 อาจใช้ และ - มูลค่าดังกล่าวได้รวมความเสี่ยงในระดับที่เหมาะสม ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ ✦ พิจารณาเกี่ยวกับการใช้ผู้เชี่ยวชาญภายในกิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงิน หรือกรณีที่จำเป็นอาจต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก ✦ ทำความเข้าใจเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน เช่น ระยะเวลาและการคำนวณกระแสเงินสด เป็นต้น ✦ ฝ่ายบริหารอาจตั้งสมมติฐานซึ่งรวมถึงผลงานของผู้เชี่ยวชาญเพื่อกำหนดมูลค่ายุติธรรม ในบางกรณี อาจจำเป็นต้องหาหลักฐานสนับสนุนข้อมูลที่ใช้กำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อตลาดไม่มีสภาพคล่อง ✦ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การประมาณการของกิจการด้วย

ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี

มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถของกิจการเพื่อพิจารณาเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องเมื่อต้องจัดทำงบการเงิน ยกเว้นในกรณีที่กิจการมีความประสงค์จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินการ ซึ่งกรณีดังกล่าว กิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบด้วย

การประเมินกิจการ

ในภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันซึ่งมีแนวโน้มด้านความเสี่ยงที่สูงขึ้น ตัวเลขในงบการเงินอาจมีความแตกต่างไปอย่างมากโดยหลายสาเหตุ เช่น สินค้าเสื่อมสภาพ การด้อยค่าของสินทรัพย์และค่าความนิยม กระแสเงินสดของกิจการ เป็นต้น ปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ล้วนส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตามไม่ควรตั้งสมมติฐานว่าสภาวะเศรษฐกิจจะส่งผลต่อความอยู่รอดของกิจการอย่างมีนัยสำคัญเสมอไป แต่ละกิจการจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการประเมินกิจการของตนเอง

การวางแผนล่วงหน้าสามารถบรรเทาปัญหาของกิจการ

ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องวางแผนเพื่อประเมินการดำเนินงานของกิจการซึ่งจะใช้ข้อมูลและการวิเคราะห์คาดการณ์ล่วงหน้าจากรายงานของผู้บริหารและลักษณะกระบวนการต่างๆ ของกิจการ ที่สามารถใช้ในการพิจารณาเพื่อรับรองการวิเคราะห์และประมาณงบกระแสเงินสด กำไร และการคาดการณ์ข้อมูลพื้นฐานทางการเงินต่างๆ และความต้องการในการกู้ยืม อีกทั้งสถานะทางการเงินในอนาคตที่อาจจะเกิดขึ้นภายใต้สมมติฐานที่เป็นไปได้ อันประกอบด้วย การพิจารณาขออนุมัติวงเงินสินเชื่อใหม่ การได้รับเครดิตทางการค้าจากผู้ขายและการจ่ายชำระหนี้ล่าช้าในฐานะลูกหนี้ รวมถึงได้รับการพิจารณาทบทวนระยะเวลาภายใต้เงื่อนไขของการกู้ยืมของกิจการอีกครั้ง

การปรึกษากับผู้สอบบัญชี

การปรึกษาและวางแผนเพื่อเตรียมการกับผู้สอบบัญชีของบริษัทก่อนสิ้นงวดระยะเวลาบัญชี ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะเป็นประโยชน์และช่วยลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นกับกิจการได้

การพิจารณาสถานการณ์ทางการเงินในอนาคตของกิจการด้วยความระมัดระวัง

ผู้บริหารต้องพิจารณาสถานการณ์ทางการเงินของกิจการด้วยความระมัดระวังภายใต้สมมติฐานทางการเงินที่เป็นไปได้และข้อมูลต่างๆ ที่ผู้บริหารมีอยู่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่ได้จำกัดว่า "ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับการพิจารณาของกิจการในเรื่องประมาณการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องว่ามีสาระสำคัญหรือไม่เพียงใด" ดังนั้น การประเมินสถานการณ์ควรพิจารณาทั้งในเรื่องของความน่าจะเป็นและผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น การประเมินสิ่งต่างๆ เหล่านี้ควรได้รับการพิจารณาเห็นชอบจากผู้บริหาร/ผู้อำนวยการ และได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีตามลักษณะและสถานการณ์ของกิจการนั้นๆ

การทบทวนผลการดำเนินงานที่ผ่านมา

การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้บริหารควรทบทวนผลการดำเนินงานในปีที่ผ่านมาและจัดทำข้อมูลประมาณการการดำเนินงานของกิจการล่วงหน้าอย่างน้อย 12 เดือน นับจากวันที่ในงบการเงิน โดยจัดทำข้อมูลภายใต้สมมติฐานทางการเงินที่เป็นไปได้

หากผู้บริหารจัดทำประมาณการการดำเนินงานของกิจการล่วงหน้าในระยะเวลาที่น้อยกว่า 12 เดือน ผู้สอบบัญชีควรสอบถามไปยังผู้บริหารเพื่อให้ขยายระยะเวลาของประมาณการดังกล่าว หากผู้บริหารไม่ดำเนินการตามคำร้องขอของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีควรเปลี่ยนแปลงการรายงานในรายงานผู้สอบบัญชี

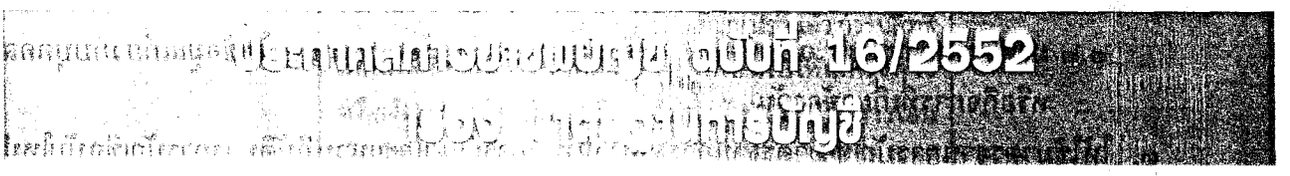
การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ตารางสรุปรายละเอียดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดและการรายงานของผู้สอบบัญชี

รายละเอียด	การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	การรายงานของผู้สอบบัญชี
ความไม่แน่นอนที่ไม่มีสาระสำคัญซึ่งเป็นข้อสังเกตจากผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	ไม่มี [1]	ไม่เปลี่ยนแปลงการรายงาน (การแสดงความคิดเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข) - ผู้สอบบัญชีมีความเห็นสอดคล้องกับผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญซึ่งเป็นข้อสังเกตจากผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญและอธิบายถึงสาเหตุของการดำเนินงานต่อเนื่องที่ยอมรับได้	เปลี่ยนแปลงการรายงาน โดยเพิ่มวรรคเน้นถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญดังกล่าว - ผู้สอบบัญชีมีความเห็นสอดคล้องกับผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
ผู้บริหารสรุปผลการดำเนินงานที่ต่อเนื่องได้ไม่เพียงพอเหมาะสม	เปิดเผยข้อมูลอันเป็นข้อเท็จจริง ซึ่งรายงานทางการเงินไม่ได้แสดงถึงการดำเนินงานต่อเนื่อง, การอธิบายถึงสรุปผลการดำเนินงานและนโยบายการบัญชีที่นำมาใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงินบนหลักของการดำเนินงานไม่ต่อเนื่อง	ไม่เปลี่ยนแปลงการรายงาน (การแสดงความคิดเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข) - ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นในเรื่องการเปิดเผยที่จำเป็นในรายงานทางการเงิน และพิจารณาถึงความเพียงพอเหมาะสมของข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้นๆ

[1] สามารถเปิดเผยเรื่องอื่นๆ ที่ต้องการได้ ประกอบด้วย ความเสี่ยงด้านสภาพคล่อง ความเสี่ยงด้านอื่นๆ และความไม่แน่นอน

ความไม่แน่นอนของกิจการในเรื่องของการดำเนินงานต่อเนื่องนั้น ไม่ได้หมายความว่าบริษัทอาจจะหรือต้องล้มละลายเสมอไป ความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการอาจพิจารณาโดยนำสินทรัพย์เปรียบเทียบกับหนี้สินของกิจการ เมื่อใดก็ตามที่ผู้บริหารไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นถึงการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้ ถึงเวลาแล้วที่ผู้บริหารควรตระหนักถึงข้อเสนอของผู้เชี่ยวชาญต่างๆ เหล่านี้



ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ได้มีมติการประชุม ครั้งที่ 11 (1/2552) เมื่อวันที่ 20 มกราคม 2552 และ ครั้งที่ 12 (2/2552) เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2552 ให้ความเห็นชอบร่างมาตรฐานการบัญชี จำนวน 9 ฉบับ ร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จำนวน 3 ฉบับ และร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีจำนวน 2 ฉบับ โดยข่าววิชาชีพบัญชีฉบับเดือนมิถุนายน 2552 คณะผู้จัดทำได้สรุปการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี ซึ่งออกประกาศในระหว่างปี 2550-2552 จำนวน 8 ฉบับ รวมทั้งประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 12/2552 ซึ่งเป็นเรื่องการจัดเลขระบุฉบับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

สำหรับข่าววิชาชีพบัญชีฉบับนี้ คณะผู้จัดทำขอนำเสนอประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 16/2552 ซึ่งเป็นเรื่องการนำมาตรฐานการบัญชีประกาศในราชกิจจานุเบกษา รวมทั้งได้สรุปแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และได้นำแนวปฏิบัติทางการบัญชีเต็มฉบับให้ผู้สนใจสามารถศึกษารายละเอียดได้ อย่างไรก็ตาม สำหรับมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับอื่นๆ ผู้สนใจสามารถดาวน์โหลดได้ที่ เว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี ที่ www.fap.or.th

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี
ฉบับที่ ๑๖/๒๕๕๒
เรื่อง มาตรฐานการบัญชี

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และ มาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีในการประชุมครั้งที่ ๑๑ (๑/๒๕๕๒) เมื่อวันที่ ๒๐ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๒ และครั้งที่ ๑๒ (๒/๒๕๕๒) เมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๒ จึงออกประกาศ ดังนี้

๑. ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๔๒ (พ.ศ. ๒๕๔๓) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี รวม ๒ ฉบับ ดังนี้

๑.๑ แม่บทการบัญชี

๑.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๗ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๒. ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีตามบัญชีแนบท้ายประกาศนี้แทน

๒.๑ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง ๒๕๕๐)

๒.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๓. ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับใหม่ตามบัญชีแนบท้ายประกาศนี้ รวม ๔ ฉบับ ดังนี้

๓.๑ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๓.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๐ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

๓.๓ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

๓.๔ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ประกาศ ณ วันที่ ๒๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๒

(ศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช)
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 16/2552 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ข้อ 3 ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับใหม่ รวม 4 ฉบับ สำหรับในฉบับนี้ คณะผู้จัดทำขอนำเสนอแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าก่อน เพื่อให้ท่านสมาชิกได้รับทราบแนวทางในการปฏิบัติดังกล่าวและเป็นประโยชน์ในการนำไปปฏิบัติจริง สำหรับแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน จะได้นำเสนอในโอกาสต่อไป สรุปเนื้อหาแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าพอสังเขปได้ดังต่อไปนี้

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่ามีวัตถุประสงค์เพื่อใช้กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิการเช่าให้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งในปัจจุบันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน โดยอาจแสดงสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า นอกจากนี้ในเรื่องการวัดมูลค่าสามารถวัดได้ทั้งวิธีราคาทุนและวิธีราคาที่ตีใหม่ ทั้งนี้ ท่านสมาชิกสามารถติดตามรายละเอียดของแนวปฏิบัติได้ ตามรายละเอียดแนบท้าย

เรื่อง	ประเด็น	แนวทางที่กำหนดให้ปฏิบัติ	มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
1. การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดิน	**1.1 สิทธิการเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน** *ในกรณีที่กิจการ (ผู้เช่า) ทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากเจ้าของที่ดิน โดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องบันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวอย่างไร?*	กิจการต้องไม่บันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่กิจการต้องบันทึกเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า และให้ตัดจ่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า และหากเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่าแล้ว กรรมสิทธิ์ไม่ถูกโอนไปให้แก่กิจการ อีกทั้งผู้เช่าไม่ได้รับการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดของทรัพย์สินที่ครอบครองอยู่ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน	● TAS ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 3 ● TAS ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ย่อหน้าที่ 14
	1.2 สิทธิการเช่าที่ดินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน *ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่?*	เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกสิทธิการเช่าที่ดินภายใต้สัญญา	● TAS ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 5, 6

เรื่อง	ประเด็น	แนวทางที่กำหนดให้ปฏิบัติ	มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
		เช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว และต้องแสดงมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น	
2. การบันทึกบัญชีอาคารบนที่ดินเช่า	2.1 สิทธิการเช่าอาคารที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน *ในกรณีสัญญาเช่าที่ดินระยะยาวกำหนดให้ผู้เช่าจะต้องสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญา ซึ่งค่าก่อสร้างอาคารถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนจากการใช้ประโยชน์บนที่ดินและอาคารหรือค่าเช่า ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ หรือสามารถบันทึกอาคารดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทุกกรณี?*	กรณีที่สัญญาเช่าที่ดินกำหนดให้ผู้เช่าต้องจ่ายเงินสร้างอาคารและโอนกรรมสิทธิ์ในอาคารให้เป็นของเจ้าของที่ดิน ไม่ว่าจะโอนเมื่อสร้างเสร็จ หรือโอนเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม ผู้เช่าไม่สามารถบันทึกค่าก่อสร้างอาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทันทีทุกกรณี แต่ต้องพิจารณาว่า สัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ตามที่ TAS 17 เรื่อง สัญญาเช่ากำหนดไว้ หากสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าเดียวกัน กิจการต้องแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามมูลค่ายุติธรรมของการเช่าสินทรัพย์แต่ละประเภทแล้วจึงพิจารณาจัดประเภทของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารให้ถูกต้องตาม TAS 17	• TAS ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า • TAS ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

เรื่อง	ประเด็น	แนวทางที่กำหนดให้ปฏิบัติ	มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
	2.2 สิทธิการเช่าอาคารที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน *ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่?*	เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกอาคารภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว โดยต้องวัดมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมที่มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด สำหรับอาคารภายใต้สัญญาเช่าการเงินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว ด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมก็ได้	● TAS ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
3. การตีราคาอาคาร	*ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าอาคารนั้นจะตั้งอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการมีอิสระในการเลือกใช้วิธีการประเมินราคาใดก็ได้ใช่หรือไม่ และหากกิจการเลือกใช้วิธีรายได้ (income approach) ในการประเมินราคาอาคารซึ่งอาจมีองค์ประกอบอื่นที่มาตรฐาน*	ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ไม่ว่าอาคารนั้นจะอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้วิธีราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ประเมินราคาอิสระเป็นลำดับแรก อย่างไรก็ดี หากกิจการมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่า ไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ เนื่องจากสินทรัพย์มีลักษณะ	● TAS ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 29, 31, 32, 33, 63

เรื่อง	ประเด็น	แนวทางที่กำหนดให้ปฏิบัติ	มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
	การบัญชีไม่อนุญาตให้บันทึกบัญชีได้รวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ดังนั้น ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกมูลค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้ตีราคาขึ้นหรือบันทึกบัญชีออกจากมูลค่าของอาคารได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการสามารถใช้ income approach ในการตีราคาอาคารได้หรือไม่?	เฉพาะและแทบจะไม่มีการซื้อขายกันนอกจากเป็นการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กิจการอาจใช้วิธีราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม หรือวิธีรายได้ (income approach)	

แนวปฏิบัติทางการบัญชีเรื่อง การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า เนื่องจากในปัจจุบันกิจการที่มีสิทธิการเช่ามีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน โดยแสดงสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และวัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีราคาที่ตีใหม่ แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

การบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า

สิทธิการเช่า เป็น สิทธิการเช่า ไม่ใช่สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ใช่สินทรัพย์ถาวรแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลด้วยราคาทุน หรือในกรณีที่เข้าเงื่อนไขสามารถจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้วัดมูลค่าสิทธิการเช่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

1. **การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดิน**

1.1 สิทธิการเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ในกรณีที่กิจการ ("ผู้เช่า") ทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากเจ้าของที่ดิน โดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องบันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวอย่างไร

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ("TAS 38") ย่อหน้าที่ 3 กำหนดว่าหากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ ได้แก่ สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ("TAS 17") ย่อหน้าที่ 14 กำหนดว่า "การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่า ต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุด สัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยง และผลตอบแทนของ

ความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเข้าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่า ตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ"

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่ผู้เช่าทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่บันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าว เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 ไม่รวมถึงสัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 แต่ผู้เช่าต้องบันทึกเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและให้ตัดจ่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เนื่องจากลักษณะของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่มีกำหนด และหากไม่คาดว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในโฉนดที่ดินไปให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า อีกทั้งผู้เช่ามิได้รับการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดของทรัพย์สินที่ครอบครองอยู่ กิจการจึงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และเนื่องจากสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน สิทธิการเช่าที่ดินก็ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ("TAS 16") เนื่องจากความเสี่ยงและผลตอบแทนในที่ดินดังกล่าวยังมิได้โอนมายังผู้เช่า

นอกจากนี้ ไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่อนุญาตให้แสดงมูลค่าสิทธิการเช่าหรือค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าที่ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่ายุติธรรม ผู้เช่าจึงไม่สามารถตีราคาสิทธิการเช่าได้ แต่ผู้เช่าต้องประเมินการด้อยค่าของสิทธิการเช่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ที่อาจทำให้เกิดการด้อยค่าทุกรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

1.2 การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 5 กำหนดว่า "อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าทางการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ 1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ 2) ขายตามปกติธุรกิจ"

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 6 กำหนดไว้ว่า "สินทรัพย์ที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้เมื่อ และเฉพาะเมื่อสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้น"

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกสิทธิการเช่าที่ดินภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ในกรณีที่เข้าเงื่อนไข ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว และต้องแสดงมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าที่ดินจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าที่ดินดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและแสดงมูลค่าด้วยราคาทุน

2. การบันทึกบัญชีอาคารบนที่ดินเช่า

2.1 สิทธิการเช่าอาคารที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ในกรณีสัญญาเช่าที่ดินระยะยาวกำหนดให้ผู้เช่าจะต้องสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญา ซึ่งค่าก่อสร้างอาคารถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนจากการใช้ประโยชน์บน

ที่ดินและอาคารหรือค่าเช่า ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่าหรือไม่ หรือสามารถบันทึกอาคารดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทุกกรณี

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่สัญญาเช่าที่ดินกำหนดให้ผู้เช่าต้องจ่ายเงินสร้างอาคารและโอนกรรมสิทธิ์ในอาคารให้เป็นของเจ้าของที่ดิน ไม่ว่าจะโอนเมื่อสร้างเสร็จ หรือโอนเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม ผู้เช่าไม่สามารถบันทึกค่าก่อสร้างอาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทันที ทุกกรณี แต่ต้องพิจารณาว่าสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดไว้

ถ้าสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเดียวกัน กิจการต้องแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามมูลค่ายุติธรรมของการเช่าสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งโดยปกติสัญญาเช่าที่ดินที่กำหนดให้ผู้เช่าสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จ หรือเมื่อสิ้นสุดสัญญาและมีอายุสัญญาเช่าสั้นกว่าอายุการใช้งานของอาคารจะมีอัตราค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากค่าเช่าที่ดินบางส่วนได้แฝงอยู่ในค่าก่อสร้างอาคารซึ่งผู้เช่าต้องจ่ายแล้ว ดังนั้น ผู้เช่าจึงต้องแยกส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามอัตราค่าเช่าตลาดแล้วจึงพิจารณาจัดประเภทของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

หากผู้เช่ามีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าอายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคารถือว่าเข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าการเงิน ผู้เช่าสามารถบันทึกอาคารนั้น เป็นสินทรัพย์ถาวรได้ด้วยจำนวนเท่ากับต้นทุนค่าก่อสร้างสุทธิจากมูลค่าที่ปันส่วนให้เป็นค่าเช่าที่ดิน และสามารถตีราคาอาคารนั้นได้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับต้นทุนค่าก่อสร้างที่ปันส่วนไปเป็นค่าเช่าที่ดิน ให้ผู้เช่าบันทึกไว้เป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและทยอยตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยไม่สามารถตีราคาได้

หากอายุสัญญาเช่าไม่ได้ครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคาร และในสัญญาเช่าระยะยาวของอาคารระบุให้มีการปรับค่าเช่าขึ้นตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ ถ้าหากไม่คาดหมายว่าจะมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคาร หรือถ้ามีการปรับปรุงอัตราค่าเช่าตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ โดยผู้ให้เช่ายังคงเป็นผู้รับภาระส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดในการเป็นเจ้าของทรัพย์สิน สัญญาเช่านั้นจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องบันทึกต้นทุนค่าก่อสร้างอาคารเป็นค่าใช้จ่าย จ่ายล่วงหน้าและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุการเช่าที่ดิน และไม่สามารถแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมได้

2.2 สิทธิการเช่าอาคารที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ผู้เช่าอาจบันทึกอาคารภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว โดยต้องวัดมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด สำหรับอาคารภายใต้สัญญาเช่าการเงินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมก็ได้

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าอาคารจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

3. **การตีราคาอาคาร**

ประเด็น

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าอาคารนั้นจะตั้งอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการมีอิสระในการเลือกใช้วิธีการประเมินราคาใดก็ได้ใช่หรือไม่ และหากกิจการเลือกใช้วิธีรายได้ (income approach) ในการประเมินราคาอาคารซึ่งอาจมีองค์ประกอบอื่นที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้บันทึกบัญชีได้รวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า หรือ

ความสามารถของผู้บริหาร ดังนั้น ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกมูลค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้ตีราคาขึ้นหรือบันทึกบัญชีออกจากมูลค่าของอาคารได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการสามารถใช้ income approach ในการตีราคาอาคารได้หรือไม่

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 29 "กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน"

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 31 กล่าวถึงวิธีการตีราคาใหม่ไว้ว่า "ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง การตีราคาใหม่ต้องทำอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่า มูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบดุลอย่างมีสาระสำคัญ"

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 32 "ตามปกติมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารจะกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาด การประเมินราคาโดยปกติจะดำเนินการโดยผู้ประกอบวิชาชีพการประเมินราคามูลค่ายุติธรรมของโรงงานและอุปกรณ์ตามปกติแล้วได้แก่ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคา"

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 33 "หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่สามารถกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดได้เนื่องจากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นมีลักษณะพิเศษเป็นการเฉพาะและโดยปกติแทบจะไม่มีการซื้อขายกันในตลาด นอกจากเป็นส่วนหนึ่งของการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กรณีเช่นนี้กิจการอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม"

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 ย่อหน้าที่ 63 กำหนดว่า "กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเช่น ชื่อผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน"

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าอาคารนั้นจะอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้วิธีราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ประเมินราคาอิสระเป็นลำดับแรก อย่างไรก็ดี หากกิจการมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่า ไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ เนื่องจากสินทรัพย์มีลักษณะเฉพาะและแทบจะไม่มีการซื้อขายกันนอกจากเป็นการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กิจการอาจใช้วิธีราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมหรือวิธีรายได้ (income approach)

อย่างไรก็ดี การประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ราคาประเมินที่ได้มาอาจมีองค์ประกอบของสินทรัพย์ประเภทอื่นซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการหรือตีราคาขึ้นรวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า รายชื่อลูกค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 ไม่อนุญาตให้รับรู้รายการ ดังนั้น กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ต้องสามารถแยกมูลค่าของอาคารออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถกระทำได้ กิจการต้องใช้วิธีราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และในกรณีที่กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach กิจการต้องประเมินราคาใหม่โดยสม่ำเสมอทุก 3-5 ปี

วันถือปฏิบัติ

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้มีผลบังคับใช้ทันที เนื่องจากเป็นการตีความมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่เดิมโดยไม่ได้มีข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่