

แนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับ สินทรัพย์ประเภทอาคารชุด

พิมพ์ใจ วีรศุทธากร*

อาคารชุด หรือที่มักเรียกกันทั่วไปว่าคอนโดมิเนียม เป็นอสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่ง ประกอบด้วยห้องชุดหลายหน่วยที่อยู่ภายใต้หลังคาเดียวกัน เพื่อเป็นที่พักอาศัยหรือใช้เพื่อเป็นสถานประกอบการของธุรกิจ ในปัจจุบัน อาคารชุดได้รับความนิยมสูงมากโดยเฉพาะในเขตธุรกิจสำคัญ ทั้งนี้อาจมีสาเหตุหลักมาจากความสะดวกสบายในการเดินทางโดยเฉพาะอย่างยิ่งอาคารชุดที่ตั้งอยู่ใกล้กับระบบขนส่งมวลชนต่าง ๆ ตลอดจนการรักษาความปลอดภัยที่เข้มงวดจากผู้ให้บริการส่วนกลางของอาคารชุด รวมทั้งการดูแลรักษาที่เป็นไปได้โดยง่ายเนื่องจากพื้นที่ของแต่ละห้องชุดมีไม่มากนัก นอกจากนี้ อาจมีการบางแห่งตัดสินใจลงทุนในอาคารชุดโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของอาคารชุดนั้น ซึ่งถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้นอาคารชุดของกิจการแห่งหนึ่งอาจถูกจัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการครอบครองอาคารชุดดังกล่าว

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีข้อกำหนดเกี่ยวกับนโยบายบัญชี ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการไว้ โดยกิจการอาจ เลือกใช้วิธีราคาทุน ซึ่งกำหนดให้กิจการแสดงรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ หรือกิจการ อาจเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ ซึ่งกำหนดให้กิจการแสดง รายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ด้วยราคาที่ตีใหม่ ได้แก่ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคา สะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง และจากการที่ทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ รายการดังกล่าวส่งผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นแตกต่างกัน จึงอาจนำไปสู่ข้อโต้แย้งต่างๆ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าและ รับรู้รายการสำหรับอาคารชุด ซึ่งในอดีตกิจการหลายแห่ง มักจะบันทึกรายการที่ดินและอาคารแยกต่างหากจากกัน

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระ บรมราชูปถัมภ์ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงได้จัดทำแนวปฏิบัติ เรื่อง การบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ ประเภทอาคารชุด เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับ สินทรัพย์ประเภทอาคารชุดและสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน โดยแนวปฏิบัติฉบับนี้กำหนดให้ใช้กับอาคารชุดใด ที่เป็น อาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

ประการแรก ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของอาคารชุดตามกฎหมาย ว่าด้วยอาคารชุดนั้น ต้องนำไปจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ที่ สำนักงานที่ดิน และกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดระบุว่า ที่ดิน ที่จดทะเบียนนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนกลาง เมื่อมีการจดทะเบียน อาคารชุดโดยเจ้าพนักงานที่ดิน แล้วห้ามมิให้มีการจดทะเบียน สิทธิอีกต่อไป จึงนำไปจดทะเบียนแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ไม่ได้อีก ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ดำเนินการจดทะเบียนอาคารชุดเสร็จสิ้น แล้ว จะเก็บโฉนดที่ดินเดิมไป จากนั้นจะออกเอกสารสิทธิ สำหรับอาคารชุดให้ และจะไม่สามารถแบ่งแยกที่ดิน ออกจากอาคารชุดได้ เพราะผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครอง เฉพาะพื้นที่ แต่ไม่สามารถรื้อถอนอาคาร ตลอดจนผู้ซื้อ

อาคารชุดมีสิทธิในการใช้ทรัพย์สินส่วนกลางร่วมกัน เช่น หอพัก สวนหย่อม ดังนั้น ผู้ซื้ออาคารชุดจึงอยู่ในฐานะเจ้าของร่วม ในทรัพย์สินส่วนกลาง ซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกอาคารออกจาก ที่ดินได้

ประการต่อมา ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดถือเป็นทรัพย์สินส่วน กลาง ผู้ซื้ออาคารชุดถือว่าเป็นเจ้าของร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง ซึ่งการกำหนดอัตราส่วนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนกลาง หรืออัตราส่วนที่เจ้าของร่วมแต่ละรายของชุดมีสิทธิในทรัพย์สิน ส่วนกลางตามที่ขอจดทะเบียนอาคารชุดนั้น คำนวณจาก อัตราส่วนระหว่างเนื้อที่ของห้องชุดแต่ละห้องชุดกับเนื้อที่ ของห้องชุดทั้งหมดในอาคารชุด ในขณะที่ขอจดทะเบียน อาคารชุดนั้น เช่น กรณีขอการได้ซื้อห้องชุดพื้นที่ 100 ตารางเมตร ในอาคารชุดเนื้อที่ของห้องชุดทั้งหมด 10,000 ตารางเมตร ย่อมถือว่าเจ้าของห้องชุดดังกล่าวมีอัตราส่วน กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนกลางเท่ากับ 100 ส่วน ใน 10,000 ส่วน เช่นนี้ ดังนั้น จึงจะมีเจ้าพนักงานไปตรวจสอบอาคารชุด ว่าพื้นที่ส่วนใดเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคล ส่วนใดเป็นทรัพย์สิน ส่วนกลางซึ่งจำเป็นต้องมีการบริหารจัดการตามที่ขอ จดทะเบียนไว้ แต่ที่ดินอันเป็นที่ตั้งอาคารชุดไม่สามารถ แบ่งแยกเป็นส่วนๆ ได้ ทั้งนี้ เอกสารสิทธิที่เจ้าพนักงานออก ให้จะระบุว่าเจ้าของห้องชุดมีกรรมสิทธิ์ที่ส่วนอันเป็นพื้นที่ที่ เจ้าของอาคารชุดสามารถใช้ประโยชน์ได้ในฐานะเจ้าของร่วม แต่ไม่สามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ออกเป็นส่วนๆ ได้

กฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้องกับอาคารชุด คือ พระราช บัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 ที่ได้มีการปรับปรุงมาหลายครั้ง จนครั้งล่าสุด คือ พระราชบัญญัติอาคารชุด (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้ให้ความหมายของ อาคารชุด ว่า หมายถึง “อาคารที่บุคคลสามารถแยกการถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็น ส่วนๆ โดยแต่ละส่วนประกอบด้วยกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ส่วนบุคคลและกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินส่วนกลาง” สำหรับ “ห้องชุด” หมายความว่า ส่วนของอาคารชุดที่แยกการ ถือกรรมสิทธิ์ออกได้เป็นส่วนเฉพาะของแต่ละบุคคล และ “ทรัพย์สินส่วนกลาง” ให้หมายถึง ส่วนของอาคารชุดที่มีใช้ ห้องชุด ที่ดินที่ตั้งอาคารชุดและที่ดินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีไว้

เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วม และ “หนังสือกรรมสิทธิ์ห้องชุด” นั้น หมายถึง หนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนบุคคล และกรรมสิทธิ์ร่วมในทรัพย์สินกลาง

สำหรับประเทศไทยนั้น เมื่อกิจการได้มาซึ่งอาคารชุดไม่ว่าจะด้วยการซื้อโดยการจ่ายชำระเพียงครั้งเดียว จ่ายชำระเป็นงวด ออกหลักทรัพย์ให้เพื่อเป็นการชำระราคา แลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น หรือรับบริจาค ให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ไว้เป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยจัดประเภทเป็น “อาคารชุด” ด้วยเหตุที่ว่าองค์ประกอบส่วนที่เป็นอาคารและที่ดินไม่สามารถแยกออกจากกันได้ชัดเจน ทั้งนี้เนื่องจากอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดนั้น ผู้ซื้ออาคารชุดได้สิทธิครอบครองเฉพาะพื้นที่ ซึ่งหมายถึงพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครอง รวมถึงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ด้วย เช่น ที่ดิน พื้นที่ส่วนกลางในอาคารชุด ถนนส่วนบุคคล ที่จอดรถ ลิฟต์ ทางเดินนอกอาคาร ส่วนสันทนาการ และพื้นที่โดยรอบ ซึ่งถือว่ากิจการเป็นเจ้าของร่วมกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ในกรณีนี้ ไม่ถือว่าผู้ซื้อแต่ละรายมีอำนาจควบคุม หรือมีความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มิใช่สำคัญของความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินส่วนกลางที่แบ่งแยกไม่ได้ดังกล่าว ดังนั้น สิทธิของความเป็นเจ้าของในพื้นที่ที่อาคารชุดหน่วยนั้นครอบครองและสิทธิในทรัพย์สินส่วนกลาง ซึ่งรวมถึงที่ดิน จึงไม่สามารถแยกออกจากกันได้อย่างชัดเจน

สำหรับการวัดมูลค่าภายหลัง การรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์นั้น กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทั้งนี้ กิจการจะใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน กล่าวคือ

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอาคารชุดนี้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการแสดงรายการอาคารชุดด้วยราคาที่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการวัดมูลค่าใหม่ ด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง ทั้งนี้ ให้กิจการตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการวัดมูลค่าการรายงานอย่างมีสาระสำคัญ

อย่างไรก็ดี หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับอาคารชุดของกิจการ กิจการจำเป็นต้องใช้วิธีการตีราคาเพื่อจับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน และให้กิจการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันพร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน หากกิจการสามารถตีราคาเสร็จสิ้นได้ในระยะเวลาอันสั้นและราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน กิจการสามารถทยอยตีราคาสินทรัพย์ในประเภทเดียวกันได้ ตามย่อหน้า 36-38 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

นอกจากนั้น ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาและการกำหนดระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคานั้น ให้กิจการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ตลอดจนให้กิจการทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ ให้กิจการถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดย

ให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ทั้งนี้ ในการกำหนดมูลค่าคงเหลือของอาคารชุดเพื่อนำมาหักออกจากราคาทุน ซึ่งจะทำได้ผลลัพธ์เป็นจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคานั้น ให้กิจการถือว่ามูลค่าคงเหลือของอาคารชุด หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายอาคารชุด หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายอาคารชุดนั้น หากอาคารชุดนั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเกิน วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

สำหรับการนำไปปฏิบัตินั้น สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้แนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดนี้ มีผลบังคับใช้กับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป และในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนั้น แนวปฏิบัติฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการใช้วิธีปรับย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด สำหรับรายการอาคารชุดหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันที่ได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 อย่างไรก็ดี เพื่อลดภาระของผู้ปฏิบัติ ในกรณีขอลงแจ้งการที่ไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้แม้กิจการจะได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุผลแล้วก็ตาม สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงไว้ดังนี้

ขั้นตอนที่หนึ่ง ให้กิจการนำผลรวมของราคาทุนหรือราคาที่ดินใหม่ของ ที่ดินและอาคารชุดที่เกี่ยวข้องกัน ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 มาถือเป็นราคาทุนหรือราคาที่ดินใหม่ของอาคารชุด

ขั้นตอนที่สอง ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ ของอาคารชุดตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ขั้นตอนที่สาม ให้กิจการนำราคาทุนหรือราคาที่ดินใหม่ตามขั้นตอนที่หนึ่งมาหักออกด้วยมูลค่าคงเหลือตามขั้นตอนที่สอง และค่าเสื่อมราคาสะสม เพื่อคำนวณจำนวนที่หักค่าเสื่อมราคาของอาคารชุด จากนั้นให้กิจการนำมูลค่าเสื่อมราคาของอาคารชุดด้วยการตัดจำหน่ายจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลือของอาคารชุดตามขั้นตอนที่สอง

สำหรับอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่น เช่น บ้านแถวหรือที่นิยมเรียกกันทั่วไปว่าทาวน์เฮาส์และตึกแถว ที่แม้ใช้โครงสร้างอาคารหรือผนังร่วมกัน แต่กิจการสามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ในที่ดินและแบ่งออกจากรอบออกจากกันได้ เนื่องจากผู้ครอบครองอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวแต่ละรายมีหลักฐานเป็นโฉนดที่ดินที่สามารถแบ่งแยกกรรมสิทธิ์ได้นั้น ให้กิจการบันทึกต้นทุนของอาคารได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวแยกจากกันบนที่ดิน และอาคารแม้ว่าจะได้มาพร้อมกันตามย่อหน้า 53 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ทั้งนี้ นอกจากการอธิบายให้ผู้อ่านทราบถึงที่มาและหลักการสำคัญของแนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดดังกล่าวข้างต้นแล้ว บทความนี้ยังมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจในการนำข้อกำหนดตามแนวปฏิบัติฉบับนี้ไปใช้จริง ดังนั้นในลำดับต่อไปจะได้กล่าวถึงตัวอย่างของการบันทึกบัญชีโดยแยกเป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีกิจการใช้วิธีราคาทุน และกรณีที่กิจการใช้วิธีราคาใหม่

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีเพื่อปรับปรุงรายการสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นแสดงให้เห็นถึงขั้นตอนในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการปรับปรุงรายการที่ดินและอาคารที่เกี่ยวข้องกันให้รวมเป็นรายการ “อาคารชุด” โดยแยกเป็นสองกรณีคือ กรณีที่รายการที่ดินและอาคารเดิมนั้นบันทึกไว้ตามวิธีราคาทุน และกรณีที่รายการที่ดินและอาคารเดิมนั้นบันทึกไว้ตามวิธีราคาที่ดินใหม่

ตัวอย่างที่ 1 - กรณีกิจการใช้วิธีราคาทุน

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2549 บริษัท ชุมศรี จำกัด ซื้อห้องชุดไว้เพื่อใช้เป็นสถานที่ทำการมาในราคา 10,000,000 บาท ในขณะนั้น กิจการได้แยกมูลค่าของห้องชุดออกเป็นมูลค่าของที่ดิน 2,000,000 บาท มูลค่าอาคาร 8,000,000 บาท กำหนดมูลค่าคงเหลือ หรือราคาซากของอาคารไว้ที่ 1,000,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานอาคารไว้ที่ 20 ปี บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดทุกวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี

ต่อมา หลังจากที่มีแนวปฏิบัติ เรื่อง การบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด มีผลบังคับใช้ บริษัทฯ

ต้องบันทึกปรับปรุงรายการอาคารชุดที่ได้มาในวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้แสดงอย่างถูกต้องตามที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติฉบับนี้ ทั้งนี้ในวันที่กิจการบันทึกการปรับปรุงได้ประเมินว่าห้องชุดนี้จะมีมูลค่าคงเหลือ เมื่อสิ้นอายุการใช้งาน ให้ประโยชน์ 4,000,000 บาท และมีอายุการให้ประโยชน์นับจากวันที่ 1 มกราคม 2554 คงเหลืออีก 25 ปี

กิจการเลือกใช้วิธีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีปรับปรุงมูลค่าได้ ดังนั้นรายการบัญชีของบริษัทฯ เพื่อปรับปรุงรายการอาคารชุดที่ซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2549 ให้เป็นยอดที่ถูกต้อง ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 จึงเป็นดังนี้

วันที่ 1 มกราคม 2554

Dr. อาคารชุด	10,000,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (เดิม)	1,750,000	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารชุด		1,750,000
อาคาร (เดิม)		8,000,000
ที่ดิน (เดิม)		2,000,000

เพื่อบันทึกการนำผลรวมของราคาทุนของ ที่ดินและอาคารชุดที่เกี่ยวข้องกัน ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 มาถือเป็นราคาทุนของอาคารชุด และโอนค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารชุดบันทึกไว้เดิมมาเป็นค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารชุด

วันที่ 31 ธันวาคม 2554

Dr. ค่าเสื่อมราคา - อาคารชุด	170,000	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารชุด		170,000

เพื่อบันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 2554 ของอาคารชุด ซึ่งคำนวณจากการตัดจำหน่ายจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลือของอาคารชุด $[(10,000,000 - 4,000,000 - 1,750,000) / 25] = 170,000$

จากนั้นให้กิจการบันทึกมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของอาคารชุด ณ อย่งน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 51 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และหาก กิจการคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของอาคารชุดนี้แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้

กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

ตัวอย่างที่ 2 – กรณีกิจการใช้วิธีการตีราคาใหม่

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2549 บริษัท วโรณิกา จำกัด ซื้อห้องชุดไว้เพื่อใช้เป็นสถานที่ทำการมาในราคา 10,000,000 บาท ในขณะนั้น กิจการได้แยกมูลค่าของห้องชุดออกเป็นมูลค่าของที่ดิน 2,000,000 บาท มูลค่าอาคาร 8,000,000 บาท กำหนดมูลค่าคงเหลือ หรือราคาซากของอาคารไว้ที่ 1,000,000 บาท ประมาณอายุการใช้งานอาคารไว้ที่ 20 ปี บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดทุกวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 บริษัทฯ ได้เลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยในวันดังกล่าว ผู้ประเมินราคาอิสระได้รายงานต่อกิจการไว้ที่ดินมีมูลค่ายุติธรรม 2,500,000 บาท ส่วนอาคารมีมูลค่ายุติธรรม 8,500,000 บาท โดยที่ราคาซากและอายุการใช้งานยังคงเดิม บริษัทฯ ใช้การปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงราคาต่อปี เพื่อให้ราคาตามบัญชีที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่เป็นจริงของที่ดินและอาคารนั้น รายการบัญชีของบริษัทฯ ที่ปรับปรุงรายการที่ดินและอาคารให้เป็นราคาที่ดีใหม่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 เป็นดังนี้

วันที่ 31 ธันวาคม 2551

Dr. ที่ดิน	500,000
อาคาร	1,784,173
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	500,000
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร	1,550,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร	234,173

เพื่อบันทึกการปรับปรุง

1. ราคาทุนของที่ดินให้เป็นราคาที่ดีใหม่ 2,500,000 บาท
2. ราคาทุนของอาคารให้เป็นราคาที่ดีใหม่ 9,784,173 บาท $[8,000,000 \times (8,500,000 / 6,950,000)] = 9,784,173$
3. ค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงราคาตามบัญชี 1,284,173 บาท $[1,050,000 \times (8,500,000 / 6,950,000)] = 1,284,173$
4. การปรับปรุงดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ราคาตามบัญชีสุทธิของอาคารเท่ากับราคาที่ดีใหม่คือ 8,500,000 บาท $[9,784,173 - 1,284,173 = 8,500,000]$

วันที่ 31 ธันวาคม 2552 และ 2553

Dr. ค่าเสื่อมราคา – อาคาร	340,909
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร	340,909
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร	70,455
กำไรสะสม	70,455

เพื่อบันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 2552 และ 2553 $[(9,784,173 - 1,000,000 - 1,284,173) / 22] = 340,909$ และการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม $(1,550,000) / 22 = 70,455$

หลังจากที่แนวปฏิบัติ เรื่อง การบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด มีผลบังคับใช้ กิจการจำเป็นต้องบันทึกรายการปรับปรุงบัญชีอาคารชุดที่ได้มาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้แสดงอย่างถูกต้องตามที่กำหนดในแนวปฏิบัติฉบับนี้ ทั้งนี้ ในวันที่กิจการบันทึกการปรับปรุงกิจการประเมินว่าห้องชุดนี้จะมีมูลค่าคงเหลือเมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ 4,000,000 บาท และมีอายุการให้

ประโยชน์ต่อไปอีกเป็นเวลา 25 ปี นับจากวันที่ 1 มกราคม 2554

เนื่องจากกิจการเลือกใช้วิธีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ใช้ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีปรับย้อนหลังได้ ให้ปรับรายการบัญชีของกิจการที่มีขึ้นเพื่อปรับปรุงรายการอาคารชุดที่ซื้อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2549 ให้เป็นรายการที่ถูกต้อง ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 จึงเป็นดังนี้

วันที่ 1 มกราคม 2554

Dr. อาคารชุด	12,284,173
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร (เดิม)	1,965,991
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	500,000
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคาร	1,409,090
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารชุด	1,965,991
ส่วนเกินทุนจากการตีราคา-อาคารชุด	1,909,090
อาคาร (เดิม)	9,784,173
ที่ดิน (เดิม)	2,500,000

เพื่อบันทึกการนำผลรวมของราคาที่ตีใหม่และส่วนเกินทุนจากการตีราคาของที่ดินและอาคารชุดที่เกี่ยวข้องกัน ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 มาถือเป็นราคาที่ตีใหม่และส่วนเกินทุนจากการตีราคาของอาคารชุด ตลอดจนโอนค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารที่ได้บันทึกไว้เดิมมาเป็นค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารชุด

วันที่ 31 ธันวาคม 2554

Dr. ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	252,727
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	252,727
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาอาคารชุด	76,364
Cr. กำไรสุทธิ	76,364

เพื่อบันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 2554 ของอาคารชุด ซึ่งคำนวณจากการตัดจำหน่ายจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลือของอาคารชุด $[(12,284,173 - 4,000,000 - 1,965,991) / 25] = 252,727$ และการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมของอาคารส่วนที่ตีเพิ่มตามอายุการให้ประโยชน์ที่คงเหลือของอาคารชุด $(1,909,090) / 25 = 76,364$

จากนั้น ให้กิจการตีราคาอาคารชุดใหม่อย่างสม่ำเสมอตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 31 และบทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของอาคารชุดนี้อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบบัญชี ตามข้อกำหนดใน ย่อหน้าที่ 51 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของอาคารชุดนี้แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ ให้กิจการถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

อนุสรุปและข้อเสนอแนะ

แนวปฏิบัติ เรื่อง การบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด ฉบับนี้มีขึ้นเพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุดและสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เพื่อให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน ไว้เป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยจัดประเภทเป็น “อาคารชุด” โดยให้ถือปฏิบัติกับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป และเนื่องจากครั้งนี้ เป็นครั้งแรกที่สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด ดังนั้น ผู้ปฏิบัติ ในฐานะของผู้ทำบัญชี จึงจำเป็นต้องทบทวนรายการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับอาคารชุดทั้งหมดของกิจการที่บันทึกไว้แต่เดิมก่อนที่จะแนวปฏิบัติจะมีผลบังคับใช้ว่ากิจการได้บันทึกไว้เช่นไร แล้วพิจารณาเลือกวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงที่เหมาะสมกับกิจการ ทั้งนี้เพื่อให้การรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตลอดจนการนำเสนอรายการอาคารชุดในงบการเงินของกิจการสอดคล้องกับข้อกำหนดในแนวปฏิบัติฉบับนี้ สำหรับอาคารชุดที่ได้มาใหม่นั้น ให้กิจการบันทึกต้นทุนรวมของอาคารชุดดังกล่าวไว้เป็นรายการอาคารชุดเพียงรายการเดียว โดยไม่ต้องแยกบันทึกรายการ

ที่ดินและอาคารออกจากกัน

อย่างไรก็ดี อาจมีประเด็นที่ควรให้ความสนใจเกี่ยวกับการหามูลค่าคงเหลือของห้องชุด ซึ่งอาจแตกต่างกันไปแล้วแต่ทำเลที่ตั้งของอาคารชุด สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ตลอดจนข้อสมมติที่ใช้ และการคาดการณ์เกี่ยวกับอนาคต ซึ่งตามนิยามของมูลค่าคงเหลือที่กำหนดได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นั้น กล่าวว่า มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์นั้น เป็นอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ ทั้งนี้ในทางทฤษฎีแล้ว หากต้องพิจารณาถึงลักษณะของการวัดมูลค่าออกตามเหตุการณ์อื่น เป็นที่มาของวิธีการวัดมูลค่าดังกล่าวจะสามารถวัดมูลค่าออกได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 1 วิธีการนี้ ซึ่งเป็นวิธีที่ใช้ข้อมูลจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริง ประเภทที่ 2 วิธีมูลค่าปัจจุบันซึ่งเป็นวิธีที่ใช้ข้อมูลจากเหตุการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ประเภทที่ 3 วิธีราคาประเมินแทนและวิธีมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ใช้ข้อมูลจากเหตุการณ์สมมติ ซึ่งการเลือกใช้แนวทางใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการดังกล่าวและผู้สอบบัญชีของกิจการเอง โดยคำนึงถึงลักษณะเชิงคุณภาพหลักของงบการเงิน ได้แก่ ความเกี่ยวเนื่องกับการตัดสินใจ และการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ตลอดจนคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญและการพิจารณาว่าเป็นกรณีที่ดินทุนที่เกิดขึ้นไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ

นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีเองก็ควรให้ความสำคัญกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว หากเป็นรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงินของกิจการ โดยควรพิจารณากำหนดแนวทางที่จะใช้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนำไปปฏิบัติไว้ในแผนการตรวจสอบด้วยก็อาจช่วยลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีลงได้ ตลอดจนอาจให้คำแนะนำแก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชีให้จัดเตรียมข้อมูลหรือปรับปรุงยอดยกมาของห้องชุดที่กิจการถือครองอยู่จะได้ช่วยลดงานในช่วงปลายปีได้มากพอสมควร

สำหรับข้อคำนึงในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอนวิชาบัญชีนั้น ผู้ที่เกี่ยวข้องอาจพูดคุยกับนิสิตนักศึกษา เกี่ยวกับแนวปฏิบัติฉบับนี้ให้ทราบถึงแนวคิดอันเป็นที่มาตลอดจนหลักการสำคัญ เพื่อสร้างเสริมให้เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นปัจจุบันซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อนิสิต นักศึกษามากในการปฏิบัติงานในฐานะของผู้ประกอบวิชาชีพหลังจากสำเร็จการศึกษา ซึ่งความรู้อย่างถ่องแท้ในหลักการตลอดจนความชำนาญในการปฏิบัติจะช่วยส่งเสริมให้เขาเหล่านั้นได้รับการยอมรับในความเป็นมืออาชีพได้ในที่สุด

สุดท้ายนี้ในมุมมองของผู้เขียน การนำรายการที่ดินและอาคารที่เกี่ยวข้องมาแสดงรวมกันเป็นอาคารชุดเป็นการนำเสนอรายการที่มีคุณค่าและมีความหมายต่อการตัดสินใจสอดคล้องกับลักษณะเชิงคุณภาพหลักสองประการตามร่างแม่บทการบัญชีฉบับล่าสุดที่ได้รับการจัดทำและเผยแพร่โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB: International Accounting Standards Board) ได้แก่ ความเกี่ยวเนื่องกับการตัดสินใจ (Relevance) และการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful representation) ตลอดจนการนำเสนอรายการอาคารชุดสามารถช่วยสะท้อนถึงภาพรวมของสินทรัพย์นั้นได้ดีกว่าการแยกแยะเป็นรายการที่ดินและอาคารออกจากกัน ซึ่งหากมีการตีราคาใหม่ การพิจารณาทรัพย์สินดังกล่าวในลักษณะขององค์รวมเป็นหน่วยเดียวกัน ย่อมสามารถสะท้อนให้เห็นมูลค่าที่แท้จริงของห้องชุดนั้นได้ดียิ่งขึ้นอีกด้วย

บรรณานุกรม

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและใช้ผิดประเภท. บริษัท พี.เอ.เอส.พี. จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์. บริษัท พี.เอ.เอส.พี. จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ประเภทอาคารชุด.
- Belk, R. (1993). Accounting Theory. London: Harcourt Brace Jovanovich Limited.
- International Accounting Standards Board. (May 2008). Exposure draft of An improved Conceptual Framework for Financial Reporting.