

บทที่ 5

สินทรัพย์ถาวร

(Fixed Assets)

สินทรัพย์ถาวร หมายถึง สินทรัพย์อันมีมูลค่าของกิจการที่ใช้ในการดำเนินงานได้เป็นเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งงวดบัญชี สินทรัพย์ถาวรแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

1. สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน
2. สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน (Tangible Fixed Assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานยาวนานและมีสภาพที่สามารถมองเห็นจับต้องได้ จำแนกออกดังนี้

1. สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนประเภทที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ได้แก่ อาคาร เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่งรถยนต์ เป็นต้น
2. สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนประเภทที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคาได้ที่ดิน
3. สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนซึ่งต้องหักค่าหมดเปลือง (Depletion) ได้แก่ ทรัพยากรธรรมชาติต่างๆ เช่น เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน ป่าไม้ เป็นต้น

สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน (Intangible Fixed Assets) หมายถึง สินทรัพย์ที่มีมูลค่าวัดเป็นตัวเงินได้มีอายุการใช้งานยาวนานแต่มีสภาพที่ไม่อาจจับต้องได้จำแนกออก ดังนี้

1. สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนซึ่งต้องตัดบัญชี (Amortized) ได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน สัญญาเช่าระยะยาว
2. สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนและไม่ต้องตัดบัญชี ได้แก่ ค่าความนิยมและเครื่องหมายการค้า

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนอาจได้มาด้วยการซื้อเงินสด ราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรเท่ากับเงินที่จ่ายซื้อบวกค่าใช้จ่ายในการซื้อซึ่งได้แก่ ค่าภาษี ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง ฯลฯ หากสินทรัพย์ถาวรซื้อมาด้วยการออกใบหุ้น ราคาทุนจะบันทึกด้วยราคาตลาดของหุ้น ถ้าไม่ทราบราคาตลาดของหุ้นให้ใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์ที่ได้มา การซื้อสินทรัพย์ถาวรครั้งเดียวหลายรายการโดยจ่ายเงินรวมกันและไม่ทราบราคาสินทรัพย์แต่ละชนิดให้แบ่งราคาทุนตามส่วนของราคาสินทรัพย์ที่ตีขึ้นใหม่ กรณีที่ซื้อกิจการที่ดำเนินงานอยู่แล้ว หากราคาที่ต้องจ่ายเพื่อซื้อกิจการนั้นสูงกว่าราคาของสินทรัพย์สุทธิที่รับโอนมา ส่วนเกินถือว่าการจ่ายเพื่อชำระค่าความนิยมที่กิจการเดิมนั้นมีอยู่ สินทรัพย์ที่ได้มาให้บันทึกในราคาทุนที่ซื้อโดยไม่ต้องคำนึงถึงราคาที่ปรากฏในสมุดของผู้ขาย ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงหรือซ่อมแซมเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพใช้งานได้ต้องเพิ่มเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การซื้อสินทรัพย์ถาวรโดยออกใบหุ้นชำระ

กิจการประเภทบริษัทจำกัดอาจชำระค่าสินทรัพย์ถาวรที่ซื้อโดยวิธีออกใบหุ้นให้ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาให้ถือตามราคาตลาดของใบหุ้นที่ออกให้นั้นไม่ว่าจะเป็นหุ้นทุนหรือหุ้นกู้ก็ตาม กรณีที่ไม่ทราบราคาตลาดของหุ้นให้ใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์เป็นราคาในการบันทึกบัญชี การออกหุ้นเพื่อชำระค่าสินทรัพย์อาจมีผลต่างระหว่างราคาตลาดกับราคามูลค่าของหุ้นเกิดขึ้น ให้บันทึกผลต่างนั้นเป็นส่วนเกินกว่ามูลค่าหุ้นถ้าราคาตลาดสูงกว่า แต่ถ้าราคามูลค่าหุ้นสูงกว่าราคาตลาดให้บันทึกเป็นส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้น ถ้าบริษัทจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ด้วยเงินสดและใบหุ้น ราคาทุนของสินทรัพย์จะเท่ากับเงินสดที่จ่ายบวกราคาตลาดของหุ้นที่ออกให้

ตัวอย่างที่ 1 การออกใบหุ้นชำระค่าสินทรัพย์โดยมีมูลค่าหุ้นสูงกว่าราคาตลาด

บริษัท พาด้า จำกัด ซื้อรถแทรกเตอร์หนึ่งคันชำระด้วยการออกใบหุ้นสามัญให้จำนวน 2,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ราคาตลาดของหุ้นขณะนั้นหุ้นละ 99 บาท

การบันทึกรายการจะปรากฏดังนี้

Dr. รถยนต์ (99 x 2,000)	198,000	
Dr. ส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นสามัญ	2,000	
Cr. ทุน - หุ้นสามัญ (100 x 2,000)		200,000

ตัวอย่างที่ 2 การออกไปหุ้นชำระค่าสินทรัพย์โดยมีราคาตลาดสูงกว่ามูลค่าหุ้น

บริษัท โรเซนด จำกัด ซื้อเครื่องจักรราคา 100,000 บาท ชำระด้วยการออกไปหุ้นบุริมสิทธิ์ให้ 100 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท ราคาตลาดของหุ้นบุริมสิทธิ์วันนี้ หุ้นละ 1,100 บาท

การบันทึกรายการจะปรากฏดังนี้

Dr. เครื่องจักร (1,100 x 100)	110,000	
Cr. หุ้น - หุ้นบุริมสิทธิ์ (1,000 x 100)		100,000
Cr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นบุริมสิทธิ์		10,000

ตัวอย่างที่ 3 การจ่ายเงินสดและออกไปหุ้นชำระค่าสินทรัพย์

บริษัท คราวเดียว จำกัด ซื้ออาคารโรงงานราคา 1,000,000 บาท โดยจ่ายเงินสดชำระให้ผู้ขายจำนวน 500,000 บาท และออกหุ้นสามัญ 5,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ชำระพร้อมเงินสด ราคาตลาดของหุ้นสามัญ หุ้นละ 102 บาท

รายการบัญชีจะปรากฏดังนี้

Dr. อาคารโรงงาน 500,000 + (102 x 5,000)	1,010,000	
Cr. เงินสด		500,000
Cr. หุ้น - หุ้นสามัญ (100 x 5,000)		500,000
Cr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (2 x 5,000)		10,000

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถาวร

กิจการอาจได้สินทรัพย์มาโดยการแลกเปลี่ยน ปกติแล้วสินทรัพย์ที่ได้มาควรบันทึกด้วยราคาตลาด (Fair Value) ของสินทรัพย์ที่นำมาแลกเปลี่ยน หรือราคาตลาดของสินทรัพย์ที่ได้มา ถ้าไม่ทราบราคาตลาดของสินทรัพย์ใดเลยให้ใช้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนนั้น ซึ่งอาจมีกำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถาวรที่ต้องบันทึกไว้ในบัญชีด้วย แต่ถ้การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถาวรเป็นการแลกเปลี่ยนชนิดเดียวกัน กรณีที่มีกำไรเกิดขึ้นไม่ควรรับรู้กำไรจากการแลกเปลี่ยนนั้น แต่ถ้เป็นขาดทุนกิจการจะต้องรับรู้ผลขาดทุนทันที

ตัวอย่างที่ 4 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่างชนิดกันโดยมีผลกำไร

บริษัท กระดาษขาว จำกัด ได้นำเครื่องจักรราคาทุน 200,000 บาท ไปแลกเปลี่ยนอุปกรณ์สำนักงานซึ่งมีราคาตลาดขณะนั้น 130,000 บาท ในวันที่แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร เป็นจำนวนเงิน 80,000 บาท

การบันทึกรายการจะปรากฏดังนี้

Dr. อุปกรณ์สำนักงาน	130,000	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร	80,000	
Cr. เครื่องจักร		200,000
Cr. กำไรจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์		10,000

ตัวอย่างที่ 5 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่างชนิดกันโดยมีผลขาดทุน

บริษัท ฟ้าม่น จำกัด ได้นำอาคารซึ่งมีราคาตามบัญชี 400,000 บาท (ราคาทุน 500,000 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร 100,000 บาท) ไปแลกเปลี่ยนที่ดิน ซึ่งมีราคาตลาด 550,000 บาท และบริษัทจะต้องจ่ายเงินสดเพิ่มอีก 200,000 บาท เพื่อแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ในครั้งนี้ด้วย

การบันทึกรายการปรากฏดังนี้

Dr. ที่ดิน	550,000	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	100,000	
Dr. ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	50,000	
Cr. เงินสด		200,000
Cr. อาคาร		500,000

ตัวอย่างที่ 6 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกันโดยมีผลขาดทุน

บริษัท ปฏิทิน จำกัด นำรถยนต์ฮอนด้า ราคาทุน 800,000 บาท มีอายุการใช้งาน 8 ปี เมื่อหมดอายุการใช้งานแล้วจะมีราคาซาก 160,000 บาท บริษัทใช้รถยนต์นี้ได้ 6 ปี จึงนำไปแลกเปลี่ยนรถยนต์ฮอนด้า รุ่นใหม่ราคา 1,200,000 บาท บริษัทผู้ขายรถยนต์ฮอนด้า ตีราคารถคันเก่าให้ 240,000 บาท ซึ่งราคาตลาดของรถคันเก่าขณะนั้นสามารถซื้อขายกันได้ทันที ราคา 225,000 บาท

การบันทึกรายการจะปรากฏดังนี้

Dr. รถยนต์ (ใหม่) (225,000 + 960.0001	1,185,000
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - รถยนต์ (เก่า) $(800,000-160,000) \times 6$	480,000
8	
Dr. ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	95,000
cr. รถยนต์ (เก่า)	800,000
Cr เงินสด (1,200,000 - 240.0001	960,000

การบันทึกรายการตามตัวอย่างที่ 6 การคิดคำนวณเพื่อบันทึกรายการบัญชีจะเป็นไปดังนี้
ขั้นแรก ให้นำราคาตลาดสินทรัพย์เก่า หักราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า เพื่อทราบผลกำไร
 ขาดทุน

ราคาตลาดรถคันเก่า	=	225,000	บาท
หัก ราคาตามบัญชี (800,000 - 480,000)	=	320,000	บาท
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน	=	95,000	บาท

ขั้นต่อไป เมื่อทราบว่าการแลกเปลี่ยนมีผลขาดทุนเกิดขึ้น การบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่
 จะเท่ากับ ราคาตลาดของสินทรัพย์เก่า บวกจำนวนเงินที่จ่ายเพิ่ม

จำนวนเงินที่จ่ายเพิ่ม	=	ราคาตลาดสินทรัพย์ใหม่ - ราคาสินทรัพย์เก่าที่ผู้ขายดีให้
เงินที่จ่ายเพิ่ม	=	1,200,000 - 240,000 = 960,000 บาท
∴ ราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่	=	225,000 + 960,000 = 1,185,000 บาท

ตัวอย่างที่ 7 การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกันโดยมีผลกำไร

บริษัท ท็อปส์ จำกัด ซื้อเครื่องตกแต่งชิ้นหนึ่งราคา 820,000 บาท เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2539
 บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องตกแต่งนี้แสดงยอด 460,000 บาท (กิจการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตรา 10%
 ต่อปี) ในวันที่ 30 มิถุนายน 2539 บริษัทนำเครื่องตกแต่งนี้ไปแลกเปลี่ยนเครื่องตกแต่งชิ้นใหม่ ราคาตลาดของเครื่อง
 ตกแต่งเก่าในวันนี้ 325,000 บาท ผู้ขายดีราคาเครื่องตกแต่งเก่าให้ 327,500 บาท ในการแลกเปลี่ยนบริษัท
 ต้องจ่ายเงินสดเพิ่มอีก 900,000 บาท

การบันทึกรายการปรากฏดังนี้

2539

มิ.ย.30	ค่าเสื่อมราคา • เครื่องตักแต่ง $(820,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{6}{12})$	41,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องตักแต่ง	41,000
	คิดค่าเสื่อมราคา 1 ม.ค. '39 - 30 มิ.ย. '39	
<hr/>		
	เครื่องตักแต่ง (ใหม่) (319,000 + 900,000)	1,219,000
	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องตักแต่ง (เก่า) (460,000 + 41,000)	501,000
	เครื่องตักแต่ง (เก่า)	820,000
	เงินสด	900,000
<hr/>		

การบันทึกรายการตามตัวอย่างที่ 7 ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องตักแต่งนับแต่ต้นปีถึงวันที่นำไปแลกเปลี่ยนก่อน จากนั้นให้นำราคาตลาดสินทรัพย์เก่าหักราคาตามบัญชีเพื่อให้ทราบผลกำไรขาดทุน (ราคาทุนสินทรัพย์ใหม่กรณีมีกำไรจะแตกต่างจากกรณีขาดทุน) ตามตัวอย่างที่ 4 มีผลขาดทุนเกิดขึ้นดังนี้

ราคาตลาดเครื่องตักแต่ง	325,000	บาท
ราคาตามบัญชีเครื่องตักแต่งเก่า :		
ราคาทุน	820,000	
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	501,000	319,000
ขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน	<u>6,000</u>	

ให้สังเกตว่าขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกันจะไม่นำมาบันทึกบัญชี ราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่ที่บันทึกบัญชี กรณีที่มีผลขาดทุนจะเท่ากับเงินที่จ่ายเพิ่ม บวกราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า

ดังนั้น ราคาทุนของเครื่องตักแต่งใหม่ = 319,000 + 900,000 = 1,219,000 บาท

สรุป การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ถาวร

1. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่างชนิดกัน

ราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่ เท่ากับ ราคาตลาดของสินทรัพย์เก่าที่นำไปแลกเปลี่ยน ถ้าไม่ทราบราคาตลาดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนให้ใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์ใหม่ และไม่ว่าผลต่างจากราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่กับราคาตามบัญชี (Book Value) ของสินทรัพย์เก่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์จะต้องบันทึกบัญชีทั้งหมด

2. การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน

- ราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่ แยกออกได้ดังนี้

กรณีมีผลกำไรจากการแลกเปลี่ยน

$$\text{ราคาทุน} = \text{ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เก่า} + \text{เงินสดที่จ่ายเพิ่ม}$$

กรณีมีผลขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน

$$\text{ราคาทุน} = \text{ราคาตลาดของสินทรัพย์เก่า} + \text{เงินสดที่จ่ายเพิ่ม}$$

- กำไรขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน คำนวณจาก ราคาตลาด - ราคาตามบัญชี

ถ้ามีผลกำไรไม่บันทึกบัญชีกำไรจากการแลกเปลี่ยน แต่ถ้ามีขาดทุนจะต้องบันทึก

บัญชีขาดทุนจากการแลกเปลี่ยน

- จำนวนเงินที่จ่ายเพิ่มถ้าใจหายไม่กำหนดให้คำนวณได้ ดังนี้

$$\text{เงินที่จ่ายเพิ่ม} = \text{ราคาตลาดสินทรัพย์ใหม่} - \text{ราคาสินทรัพย์เก่าที่ผู้ขายตีให้}$$

สินทรัพย์ที่ได้มาจากการบริจาคหรือค้นพบ

ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการบริจาคให้ถือราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นเป็นราคาทุนใหม่ ราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ไม่เหมาะสมที่จะแสดงในงบดุล แม้ว่าจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรับโอนไปก็ตามไม่ให้ถือค่าใช้จ่ายในการโอนนั้นเป็นราคาทุนด้วย เพราะค่าใช้จ่ายนี้มักเกิดขึ้นเป็นจำนวนเล็กน้อยเมื่อเทียบกับสินทรัพย์ที่ได้รับมา ในการบันทึกบัญชีให้ถือว่าสินทรัพย์ที่ได้มานั้นเป็นทุนจากการบริจาค

ตัวอย่างที่ 8 กิจการแห่งหนึ่ง ได้รับบริจาคที่ดินและอาคาร เพื่อใช้เป็นศูนย์ฝึกอบรมพัฒนาบุคลากร ราคาตลาดของที่ดินเป็นเงิน 500,000 บาท ส่วนอาคารราคาตลาดเป็นเงิน 200,000 บาท

รายการบัญชีจะปรากฏดังนี้

Dr. ที่ดิน	500,000	
Dr. อาคาร	200,000	
cr. ทุนจากการบริจาค		700,000

การสร้างสินทรัพย์ถาวรเพื่อใช้เอง

กรณีที่กิจการดำเนินการก่อสร้างสินทรัพย์ถาวรขึ้นมาเพื่อใช้เอง ราคาทุนของสินทรัพย์จะเท่ากับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการสร้างสินทรัพย์นั้น ซึ่งประกอบไปด้วยค่าวัสดุ ค่าแรงงานโดยตรงและค่าใช้จ่ายในการผลิต แม้ว่าค่าใช้จ่ายในการผลิตจะแยกเป็นค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed Costs) และค่าใช้จ่ายผันแปร (Variable Costs) ก็ตาม ราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างควรจะรวมส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในการผลิตที่เป็นค่าใช้จ่ายคงที่ นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายผันแปรที่เกิดขึ้นในการผลิตสินทรัพย์ ซึ่งเป็นไปตามหลักการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กันและหลักการใช้ราคาทุนในอดีต (Historical Cost)¹ แต่ถ้าการคำนวณราคาทุนของสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเองนั้นทำให้ได้มูลค่าที่สูงกว่าราคาซื้อขายได้จากบุคคลภายนอกแล้วส่วนเกินของค่าใช้จ่ายในการผลิตควรนำไปแสดงเป็นผลขาดทุนหรือค่าใช้จ่ายของงวดนั้น ๆ โดยไม่นำมาเพิ่มราคาทุนของสินทรัพย์ เพื่อให้สินทรัพย์แสดงราคาที่ไม่สูงกว่าราคาซื้อขายได้ในตลาด

นอกจากนี้ถ้ากิจการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ในการก่อสร้างสินทรัพย์ถาวรดอกเบี้ยเงินกู้ที่เสียไปในช่วงการก่อสร้างให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองทั่วไป ไม่ว่าจะกิจการจะก่อสร้างเองหรือจ้างให้ผู้อื่นสร้างให้² จำนวนดอกเบี้ยที่จะถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นจะต้องเป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาตั้งแต่เริ่มดำเนินการสร้างจนถึงวันที่สร้างเสร็จ และสามารถใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ ถ้าได้หยุดการก่อสร้างชั่วคราวหนึ่งแล้ว ดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาที่หยุดการก่อสร้างมิให้รวมเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ แต่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงิน (Financial Expense) เช่นเดียวกับดอกเบี้ยหลังจากการสร้างเสร็จสิ้นแล้ว

¹ การบัญชีทรัพย์สิน, พยอม สิงห์เสนห์, โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, สิงหาคม 2533, หน้า 13 - 15.

² Ibid, หน้า 13 - 17.

แนวทางในการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ถาวรบางรายการ

ตามที่ได้กล่าวถึงวิธีการบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรข้างต้นมาพอสมควรแล้ว ยังอาจมี ปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

ที่ดิน (Land) ราคาทุนของที่ดิน คือ ราคาที่ตกลงซื้อขายกันรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการซื้อที่ดิน ได้แก่ ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าปรับปรุงเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพใช้งานได้ ค่าปราบพื้นที่ให้ราบ ค่าใช้จ่ายในการหักล้างค้างพง รวมทั้งภาระที่ติดมากับที่ดิน เช่น หนี้สินต่าง ๆ ที่กิจการรับโอนมาจากผู้ขาย ค่าดอกเบี้ยและค่าภาษีค้างจ่าย

การปรับปรุงที่ดินถ้าก่อให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดินและเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการที่มีอายุการใช้งานจำกัดและต้องหักค่าเสื่อมราคา เช่น การทำรั้ว ท่อประปา ฟุตบอลกอล์ฟ ท่อระบายน้ำ ทำถนน ไม้ให้ถือเป็นราคาทุนของที่ดิน แต่ให้แยกบัญชีไว้ต่างหากจากที่ดิน โดยบันทึกเป็นบัญชีปรับปรุงที่ดิน กรณีที่กิจการต้องเสียเงินประเมิน (Assessments) ให้แก่องค์การของรัฐบาลเพื่อปรับปรุงสินทรัพย์โดยทั่วไป เช่น ทำท่อประปา ไฟฟ้า ทางระบายน้ำ ฟุตบอลกอล์ฟ ทำถนน ให้ถือว่าเป็นปรับปรุงที่ดินอย่างถาวรและนำไปเพิ่มราคาทุนของที่ดินได้

ถ้ากิจการซื้อที่ดินโดยมีอาคารเก่าติดมาด้วย หากต้องรื้อถอนอาคารเก่าเพื่อสร้างอาคารใหม่ ให้ถือว่าค่ารื้อถอนและค่าขนย้ายอาคารเก่าหักราคาซากของอาคารเป็นราคาทุนของที่ดิน แต่ถ้าราคาซากสูงกว่าค่ารื้อถอนให้นำราคาซากส่วนที่สูงกว่าค่ารื้อถอนไปลดราคาทุนของที่ดิน ที่ดินเป็นสินทรัพย์ถาวรประเภทที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

อาคาร (Buildings) ราคาทุนของอาคารคือ ราคาซื้อบวกค่าใช้จ่ายในการซื้อ ได้แก่ ค่านายหน้า ค่าจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ รวมทั้งค่าซ่อมแซมและปรับปรุงเพื่อให้อาคารอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ กรณีที่ซื้ออาคารมาพร้อมที่ดินให้แยกบัญชีอาคารออกจากที่ดิน เพราะอาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา แต่ที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคา

การก่อสร้างอาคารขึ้นใช้เอง ราคาทุนของอาคาร คือ วัตถุประสงค์ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการก่อสร้าง กรณีที่จ้างเหมาให้ผู้อื่นสร้าง ค่าจ้างเหมานั้นก็ถือเป็นราคาทุนของอาคารทั้งหมด นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคารที่ถือเป็นราคาทุนของอาคารได้แก่

1. ค่าใช้จ่ายในการขออนุญาตสร้างอาคาร
2. ค่าแบบแปลนและค่าควบคุมงาน

3. ค่าใช้จ่ายในการขุดรากอาคาร
4. ค่าเบี้ยประกันอัคคีภัยในระหว่างก่อสร้าง ค่าเบี้ยประกันอุบัติเหตุ และความเสียหายระหว่างก่อสร้าง
5. ดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างก่อสร้าง
6. ค่าใช้จ่ายในการปลูกสร้างอาคารชั่วคราวเพื่อใช้ในการก่อสร้างอาคารถาวร หรือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปในการก่อสร้างโกดังสำหรับเก็บของที่ใช้ในการก่อสร้าง

อาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรที่ต้องหักค่าเสื่อมราคา ไม่ว่าจะอาคารที่ซื้อมา หรือก่อสร้างเองก็ตาม

อุปกรณ์หรือเครื่องใช้ประจำอาคาร (Building Equipment) ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อและติดตั้งอุปกรณ์ต่าง ๆ ภายในอาคาร เช่น ลิฟต์ ระบบโทรศัพท์กลาง เครื่องปรับอากาศ โคมไฟฟ้า ให้แยกบัญชีออกจากอาคารเป็นบัญชีอุปกรณ์หรือเครื่องใช้ประจำอาคาร และคิดค่าเสื่อมราคาต่างหากจากอาคาร แต่ถ้าอุปกรณ์หรือเครื่องใช้นั้นติดอยู่กับอาคาร ซึ่งไม่สามารถแยกออกได้หากไม่ทำการรื้อถอนแล้วและมีอายุใช้งานเท่ากับอาคาร ให้รวมอุปกรณ์นั้นอยู่ในบัญชีอาคารได้

เครื่องตกแต่งและติดตั้ง (Furniture and Fixtures) ราคาทุนของเครื่องตกแต่งและติดตั้งประกอบด้วย ราคาซื้อ ค่าขนส่งและค่าติดตั้ง สินทรัพย์ประเภทนี้ได้แก่ ตู้โซฟา ภาพเขียน ไม้เทียมประดับ ฯลฯ ในการบันทึกบัญชีควรแยกเครื่องตกแต่งของสำนักงานออกจากเครื่องตกแต่งของร้านค้า โดยคำนวณค่าเสื่อมราคาต่างหากจากกัน เพื่อให้การจัดประเภทค่าใช้จ่ายในการบริหารและค่าใช้จ่ายในการขายเป็นไปอย่างถูกต้อง

เครื่องมือ (Tools) ราคาทุนของเครื่องมือเป็นจำนวนเงินที่จ่ายซื้อรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สินทรัพย์ประเภทเครื่องมือแบ่งเป็น 2 ชนิด คือ Hand Tools ได้แก่ ไขควง ฆ้อน สิ่ว ฯลฯ และ Machine Tools ได้แก่ ส่วนประกอบต่าง ๆ ของเครื่องจักรที่ต้องเปลี่ยนใหม่อยู่เสมอและเสื่อมคุณภาพเร็ว เช่น ใบมีดในเครื่องตัดไฟฟ้า ใบเลื่อยในเครื่องจักร เป็นต้น เครื่องมือเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมค่าไปเร็วในทางปฏิบัติ จึงไม่นิยมคิดค่าเสื่อมราคา วันสิ้นงวดบัญชีจะใช้วิธีราคาเครื่องมือส่วนที่เหลือแล้วนำไปหักจากราคาตามบัญชี ผลแตกต่างระหว่างราคาตามบัญชีและเครื่องมือที่คงเหลือถือเป็นเครื่องมือส่วนที่ใช้ไปเป็นค่าใช้จ่ายรายการหนึ่งที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุน

เครื่องจักรและอุปกรณ์ (Machinery and Equipment) ราคาทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ประกอบด้วย ราคาซื้อ ค่าติดตั้ง ค่าขนส่ง ค่าระวางและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการซื้อ รวมทั้งค่าเตรียมเครื่องหรือค่าใช้จ่ายในการทดลองเครื่องเพื่อให้พร้อมที่จะดำเนินงานได้ทันที เครื่องจักรและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ถาวรประเภทที่ต้องหักค่าเสื่อมราคาด้วย

รถยนต์ (Automobile) ราคาทุนของรถยนต์ประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายในการซื้อรถยนต์อาจรวมถึง รถเก๋ง รถตู้ รถกระบะ รถบรรทุก และรถจักรยานยนต์ บางกิจการอาจใช้ชื่อบัญชียานพาหนะหรือรถบรรทุก ไม่ว่าจะใช้ชื่อบัญชีอย่างไรก็ตามกิจการควรมีทะเบียนหรือรายละเอียดเพื่อบันทึกการได้มา การคิดค่าเสื่อมราคาของรถยนต์ เพื่อแยกส่วนของค่าเสื่อมราคารถยนต์ที่ใช้ในโรงงาน ซึ่งจัดเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต ส่วนที่ใช้ในสำนักงานเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร และส่วนที่ใช้ในการตลาดเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย

ภาชนะ (Containers) ปกติกิจการที่จำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่มีภาชนะบรรจุเช่น ขวดน้ำอัดลม ขวดน้ำดื่ม ถังบรรจุสินค้า มักไม่คิดค่าภาชนะจากลูกค้า แต่ลูกค้าจะต้องส่งคืนภาชนะเมื่อใช้หรือบริโภคสินค้านั้นหมดเรียบร้อยแล้ว ซึ่งกิจการอาจเรียกเงินมัดจำค่าภาชนะไว้เมื่อส่งสินค้า ภายหลังจากที่ลูกค้าคืนภาชนะให้แล้วกิจการจึงคืนค่ามัดจำให้ลูกค้าไป ในทางปฏิบัติมักถือว่าภาชนะเป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกับวัสดุ ทุกวันสิ้นงวดจะมีการตรวจนับจำนวนภาชนะที่เหลือและตีราคาส่วนที่คงเหลือสิ้นงวด ส่วนที่ขาดไปถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปหักจากรายได้ในงวดบัญชีนั้น แต่ถ้ากิจการถือว่าภาชนะเป็นสินทรัพย์ถาวร กิจการควรตั้งค่าเสื่อมราคาสะสมให้มากพอ เพราะภาชนะอาจมีการสูญหายเป็นจำนวนมาก เนื่องจากลูกค้าไม่คืนภาชนะให้แก่กิจการ

การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร (Fixed Assets Retirements)

การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรจะต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่นำไปจำหน่ายนับตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีถึงวันที่จำหน่ายสินทรัพย์นั้นให้ถูกต้องก่อน เงินสดที่ได้มาจะบันทึกในราคาที่จำหน่ายสินทรัพย์ได้ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์จะต้องถูกปิดไปพร้อมกับบัญชีสินทรัพย์ถาวรตามส่วนที่นำไปจำหน่ายนั้น ผลต่างระหว่างเงินสดที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อาจเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรที่ต้องบันทึกบัญชีด้วย กรณีที่จำหน่ายที่ดินจะไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแต่อย่างใด หลักการบันทึกบัญชีจะเป็นไปในทำนองเดียวกัน

สินทรัพย์ถาวรที่ถูกทำลาย หรือเสียหายจากเหตุการณ์ต่าง ๆ หรือภัยธรรมชาติ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม พายุพัด เป็นต้น จะต้องปิดบัญชีสินทรัพย์ที่เสียหายออกจากบัญชีตามส่วนที่เสียหาย ซึ่งวิธีการบัญชีจะคล้ายกับการนำสินทรัพย์ถาวรไปจำหน่าย คือ กิจการต้องปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีถึงวันที่เกิดเหตุการณ์ก่อน แล้วจึงบันทึกการปิดบัญชีสินทรัพย์ บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมตามส่วนที่เสียหายนั้น ผลต่างระหว่างราคาทุน และค่าเสื่อมราคาสะสมจะถูกบันทึกเป็น ขาดทุนจากไฟไหม้ หรือขาดทุนจากน้ำท่วมแล้วแต่จะเป็นเหตุการณ์ใด หากกิจการทำประกันภัยไว้ จำนวนเงินที่ได้รับจากบริษัทประกันภัยจะชดเชยผลขาดทุนจากไฟไหม้หรือน้ำท่วมที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 9 บริษัท หมื่นชา จำกัด เกิดไฟไหม้เมื่อ 30 มิถุนายน 2539 อาคารหลังหนึ่งสร้างเสร็จเมื่อ 1 มกราคม 2538 ราคาทุน 200,000 บาท เสียหายไป $\frac{3}{4}$ สินทรัพย์ภายในอาคารขนย้ายออกได้ทันทั้งหมด กิจการคิดค่าเสื่อมราคาอาคารในอัตรา 10% ต่อปี กิจการทำประกันภัยไว้และได้รับชดใช้ค่าเสียหายในวันที่ 1 ตุลาคม 2539 เป็นเงิน 120,000 บาท

การบันทึกรายการปรากฏดังนี้

2539

มิ.ย. 30	Dr. ค่าเสื่อมราคา - อาคาร	10,000	
	Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร		10,000
	บันทึกค่าเสื่อมราคาอาคารตั้งแต่วันที่ต้นปีถึงวันไฟไหม้		
	$(200,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{6}{12})$		
<hr/>			
	Dr. ขาดทุนจากไฟไหม้	127,500	
	ค่าเสื่อมราคาสะสมอาคาร $(200,000 \times \frac{10}{100} \times 1\frac{1}{2}) \times \frac{3}{4}$	22,500	
	Cr. อาคาร $(200,000 \times \frac{3}{4})$		150,000
	ปิดบัญชีอาคารและค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคารตามส่วนที่ไฟไหม้		
<hr/>			
	Dr. บริษัทประกันภัย	120,000	
	Cr. ขาดทุนจากไฟไหม้		120,000
	บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับชดใช้จากบริษัทประกันภัย		
<hr/>			

ต.ค. 1	Dr. เงินสด	120,000	
	Cr. บริษัทประกันภัย		120,000
	ได้รับเงินสดจากบริษัทประกันภัย		

สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานยาวนานกว่าหนึ่งปีไม่สามารถจับต้องได้ ซึ่งไม่ใช่สินทรัพย์หมุนเวียนและไม่เข้าลักษณะเป็นเงินลงทุนระยะยาว สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

1. สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนซึ่งมีอายุการใช้จำกัดต้องตัดบัญชี
2. สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนซึ่งมีอายุการใช้ไม่จำกัด

สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนซึ่งมีอายุการใช้จำกัดต้องตัดบัญชี สินทรัพย์ประเภทนี้จะต้องตัดบัญชี (Amortized) ตามอายุการใช้ที่ถูกจำกัดด้วยสภาพของสินทรัพย์นั้นหรือด้วยกฎหมายข้อบังคับ ข้อผูกพันสัญญา ได้แก่ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน สิทธิสัญญาเช่า เป็นต้น

สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตนซึ่งมีอายุการใช้ไม่จำกัด สินทรัพย์ประเภทนี้ไม่ต้องตัดบัญชี ราคาของสินทรัพย์จะปรากฏในราคาเดิม ซึ่งอำนวยความสะดวกให้กิจการโดยไม่มีอายุจำกัด ได้แก่ ชื่อยี่ห้อ (Trade Names) เครื่องหมายการค้า (Trademarks) ค่าความนิยม (Goodwill) ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท (Organization Costs) และสัมปทานที่ไม่มีกำหนด (Perpetual Franchises)

ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน (Pre - operating Expenses)

ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนการทำการผลิตหรือก่อนเริ่มกิจการ ได้แก่ เงินเดือนและค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ต้องจ่ายก่อนการดำเนินงาน หากค่าใช้จ่ายนี้มีจำนวนมากให้ทำการตัดบัญชีภายในระยะเวลา 3 - 5 ปี

ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท (Organization Costs)

ค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทเป็นจำนวนเงินที่ให้ประโยชน์แก่กิจการค้าตลอดไปตราบที่กิจการยังคงดำเนินอยู่ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ค่าทนายความ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ในการจัดตั้งบริษัท ค่าพิมพ์ใบหุ้น การตัดบัญชีค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัทตามหลัก Conservatism ควรตัดให้หมดไปภายในระยะเวลา 3 - 5 ปี แต่ถ้าบริษัทใดตั้งขึ้นโดยมีกำหนดเวลาดำเนินงานจำกัด ควรตัดค่าใช้จ่ายนี้ให้หมดไปตามอายุของบริษัทนั้น

ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี (Deferred Costs)

ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อได้รับบริการหรือประโยชน์อื่นใดในการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลาอันยาวนานกว่าหนึ่งงวดบัญชี เช่น ส่วนต่ำกว่ามูลค่าในการออกหุ้นกู้และค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้ ค่าโฆษณา ค่าซ่อมแซม ที่เป็นเงินจำนวนมาก ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าหาวิธีการผลิตใหม่ เป็นต้น

ส่วนต่ำกว่ามูลค่าในการออกหุ้นกู้ และค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้ มักจะบันทึกไว้ในบัญชีเดียวกัน ค่าใช้จ่ายในการออกหุ้นกู้ได้แก่ ค่าทนายความ ค่าพิมพ์ใบหุ้น ค่านายหน้าในการขายหุ้นเหล่านี้ให้ Capitalized เป็น Detered Costs และตัดบัญชีให้หมดไปภายในอายุของหุ้นกู้นั้น

ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าหาวิธีการผลิตใหม่ เป็นจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อทดลองค้นคว้าเพื่อหาเทคนิควิธีการทางการผลิตให้ดีขึ้นมีประสิทธิภาพกว่าเดิม ซึ่งไม่แน่นอนว่าค่าใช้จ่ายนี้จะก่อให้เกิดรายได้ในภายหน้าหรือไม่ หรือจะก่อให้เกิดรายได้เป็นจำนวนเงินเท่าใด ค่าใช้จ่ายนี้จะถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีได้เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ค่าใช้จ่ายนั้นก่อให้เกิดผลิตภัณฑ์ใหม่ หรือเพิ่มคุณภาพผลิตภัณฑ์เดิม
2. ผลิตภัณฑ์ใหม่นั้นอาจจำหน่ายได้หรือเป็นประโยชน์ต่อธุรกิจนั้นแน่นอน
3. กิจการสามารถผลิตหรือเพิ่มคุณภาพสินค้านั้นได้จริง ๆ จากค่าใช้จ่ายนั้น
4. ผู้บริหารตกลงใจที่จะผลิตสินค้าใหม่ หรือปรับปรุงคุณภาพสินค้าเดิมแล้วนำออกขาย
5. ก่อให้เกิดรายได้ในภายหน้าเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เสียไป และรายได้นั้นอาจคำนวณมูลค่าได้
6. การตั้งค่าใช้จ่ายในการทดลองค้นคว้าเป็นสินทรัพย์ หรือตัดเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่จ่ายจะต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่อการเปรียบเทียบกำไรประจำปีด้วย

ค่าความนิยม (Goodwill)

ค่าความนิยมเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากความมีชื่อเสียงที่ดีของกิจการอันเนื่องมาจากการทำการค้ามานาน ประชาชนนิยมสินค้ามาก มีความสามารถในการทำกำไรได้สูงกว่ากิจการโดยทั่วไป ปกติแล้วค่าความนิยมมักไม่ปรากฏในบัญชี เพราะเป็นสินทรัพย์ที่ค่อย ๆ เกิดขึ้น กิจการจะทราบว่าคุณค่าความนิยมมีมูลค่าเท่าใดและทำการบันทึกบัญชีได้เมื่อมีการขายกิจการ การรับหุ้นส่วนใหม่ หุ้นส่วนตายหรือลาออก หรือมีการรวมกิจการเท่านั้น ราคาทุนที่ใช้บันทึกค่าความนิยมขึ้นอยู่กับเงื่อนไขข้อตกลงและวิธีการที่ใช้คำนวณค่าความนิยมนั้น เช่น ในการขายกิจการที่ดำเนินงานแล้ว จะต้องตีราคาสินทรัพย์ หนี้สินใหม่ เพื่หาราคาที่ถูกต้องและเหมาะสมในการซื้อขาย ซึ่งราคาซื้อขายมักสูงกว่าราคาสินทรัพย์สุทธิ จำนวนเงินที่สูงกว่านี้ถือเป็นค่าความนิยมนั่นเอง การตัดบัญชีค่าความนิยมให้หมดไปภายในอายุจำกัดที่ทราบนั้นตามหลัก Conservatism แต่ถ้าค่าความนิยมตั้งบัญชีโดยมีมูลค่าแลกเปลี่ยนให้ถือว่าเป็นสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนประเภทที่ไม่ต้องตัดบัญชีและแสดงในบัญชีด้วยราคาทุนตลอดไป

ชื่อยี่ห้อและเครื่องหมายการค้า (Trade Names and Trademarks)

ชื่อยี่ห้อและเครื่องหมายการค้า เป็นตราหรือสัญลักษณ์ที่กิจการใช้กำกับสินค้าของตนเพื่อให้ผู้บริโภคเลือกซื้อสินค้าได้ง่าย ราคาทุนของชื่อยี่ห้อและเครื่องหมายการค้าประกอบด้วย ค่าออกแบบ ค่าธรรมเนียมจดทะเบียน ค่าทนายความและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จ่ายไปจนเสร็จสิ้นการจดทะเบียนชื่อยี่ห้อหรือเครื่องหมายการค้า นั้น หากกิจการซื้อชื่อยี่ห้อหรือเครื่องหมายการค้าโดยมิได้ออกแบบเอง ราคาทุนจะเท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายซื้อไปทั้งหมด ชื่อยี่ห้อและเครื่องหมายการค้าเป็นสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนที่ไม่มีอายุการใช้งานจำกัด จึงไม่จำเป็นต้องตัดบัญชีแต่อย่างใดกิจการสามารถใช้ชื่อยี่ห้อและเครื่องหมายการค้าได้ตลอด แต่ในทางปฏิบัติกิจการค่านิยมตัดบัญชีให้หมดไปภายในระยะเวลาอันสั้น เพราะผู้บริโภคอาจเปลี่ยนความนิยมในเครื่องหมายการค้าได้

ลิขสิทธิ์ (Copyrights)

ลิขสิทธิ์ เป็นสิทธิที่บุคคลหนึ่งบุคคลใดเป็นเจ้าของผลงานการเขียน บทประพันธ์ นวนิยาย ภาพเขียนและงานศิลปะต่าง ๆ กิจการที่ต้องการคัดลอกและจัดพิมพ์จำหน่ายผลงานเหล่านั้นจะต้องซื้อลิขสิทธิ์มาก่อน ราคาทุนของลิขสิทธิ์คือ จำนวนเงินที่จ่ายซื้อและค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ลิขสิทธิ์มา

กฎหมายไทยกำหนดให้ลิขสิทธิ์มีอายุ 30 ปี แต่ในทางปฏิบัติมักตัดบัญชีลิขสิทธิ์หมดไปในเวลาสั้นกว่าที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้เพราะผลงานการเขียนบทประพันธ์ ฯลฯ มักจะจำหน่ายได้ภายในระยะปีแรก ๆ เท่านั้น

สิทธิบัตร (Patents)

สิทธิบัตร เป็นสิทธิของบุคคลหนึ่งบุคคลใดในการเป็นเจ้าของสิ่งประดิษฐ์หรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจการอาจซื้อสิทธิบัตรจากผู้ประดิษฐ์นั้น หรืออาจเป็นผู้คิดค้นสิ่งประดิษฐ์เอง กรณีที่ซื้อสิทธิบัตรราคาทุนจะเท่ากับราคาที่จ่ายซื้อ กรณีที่เป็นผู้ประดิษฐ์เองราคาทุนจะเท่ากับค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่เสียไปเพื่อให้ได้สิทธิบัตรมา ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการทดลอง ค้นคว้า ค่าจดทะเบียน ค่าทนายความ และค่าต่อสู้คดีเพื่อป้องกันสิทธิบัตร

พ.ร.บ. สิทธิบัตร พ.ศ. 2522 กำหนดให้สิทธิบัตรการประดิษฐ์มีอายุ 15 ปี ส่วนสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์มีอายุ 7 ปี และต่ออายุไม่ได้ การตัดบัญชีสิทธิบัตรจึงมักเป็นไปตามกำหนดที่กฎหมายคุ้มครองหรืออาจเป็นไปตามระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์จากสิทธิบัตรแล้วแต่เวลาใดจะมีระยะสั้นกว่า

สัมปทาน (Franchises)

สัมปทานเป็นสัญญาที่รัฐบาลยินยอมให้สิทธิในการดำเนินงานอันเกี่ยวกับสินทรัพย์ของรัฐบาลแบ่งเป็น สัมปทานเกี่ยวกับการจัดหาทรัพยากรธรรมชาติ เช่น สัมปทานเหมืองแร่ สัมปทานป่าไม้ และสัมปทานดำเนินกิจการสาธารณูปโภค เช่น สัมปทานการเดินรถ สัมปทานโรงไฟฟ้า สัมปทานที่รัฐให้อาจมีกำหนดระยะเวลาไว้ หรือไม่มีกำหนดระยะเวลาก็ได้ราคาทุนของสัมปทาน คือ ค่าใช้จ่ายในการขอสัมปทาน หากสัมปทานมีอายุกำหนดไว้การตัดบัญชีจะต้องตัดให้หมดไปภายในอายุของสัมปทานนั้น แต่ถ้าสัมปทานไม่มีกำหนดอายุ กิจการไม่จำเป็นจะต้องตัดบัญชี กรณีที่มีกำหนดให้กิจการจ่ายค่าสัมปทานเป็นรายปีตามเกณฑ์รายได้ ควรถือค่าสัมปทานค่าใช้จ่ายของปีนั้น ๆ

การแสดงรายการสินทรัพย์ถาวรในงบดุล

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน จะแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม (Depreciation) ที่ได้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายไปแล้ว ยกเว้นที่ดิน ซึ่งไม่มีการเสื่อมค่าและมีอายุการใช้งานไม่จำกัด จนแสดงในงบดุลด้วยราคาทุน สำหรับทรัพย์สินธรรมชาติจะแสดงในราคาทุนหักด้วยมูลค่าเสื่อมสิ้น (Depletion) ตามจำนวนที่ประมาณว่าหมดสิ้นไปแล้วในปีก่อน ๆ ผลต่างระหว่างราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม หรือมูลค่าเสื่อมสิ้น เรียกว่า ราคาตามบัญชี

สินทรัพย์ถาวรใดที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนมาเป็นของกิจการ เช่น กรณีการซื้อตามสัญญาผ่อนชำระให้เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ทราบข้อเท็จจริงด้วย ถ้ากิจการทำสัญญาเช่าสินทรัพย์ระยะยาวและในสัญญาระบุให้ผู้เช่าเลือกซื้อสินทรัพย์นั้นได้ซึ่งผู้เช่ามีเจตนาจะซื้อสินทรัพย์นั้นเมื่อหมดอายุสัญญาเช่า สัญญาเช่าก็นับว่าเป็นการซื้อตามสัญญาผ่อนชำระอย่างหนึ่ง ซึ่งควรต้องนำมาบันทึกเป็นสินทรัพย์และแสดงหนี้สินผูกพันตามสัญญาเช่าในงบดุลด้วย

การสร้างสินทรัพย์ถาวรขึ้นใช้เอง หากมีดอกเบียเงินกู้ในระหว่างก่อสร้างที่คิดเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้จะต้องแสดงนโยบายการคิดดอกเบียเงินกู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์และแจ้งจำนวนดอกเบียที่รวมอยู่ในราคาทุนของสินทรัพย์ว่าเป็นจำนวนเท่าใดในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

ถ้ากิจการมีสินทรัพย์ถาวรที่ไม่ได้ใช้งานและรอการจำหน่ายอยู่ให้แยกแสดงเป็นเงินลงทุนหรือแสดงไว้ในหัวข้อสินทรัพย์อื่น

นอกจากนี้หากสินทรัพย์ถาวรแต่ละประเภทใช้เกณฑ์ที่แตกต่างกันควรเปิดเผยราคาสินทรัพย์แต่ละประเภทว่าใช้วิธีการใดในแต่ละวิธีก่อนหักค่าเสื่อมราคา กรณีที่มีการตีราคาสินทรัพย์ถาวรให้เปิดเผยนโยบายการตีราคาที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขและเวลาที่กำหนดไว้ วิธีการตีราคาที่ใช้ ปีที่มีการตีราคาหากใช้วิธีประเมินราคา (Appraisal) ควรเปิดเผยถึงผู้ประเมินราคา หรือถ้าใช้วิธีดัชนีราคาควรเปิดเผยดัชนีราคาที่ใช้ด้วย

สินทรัพย์ถาวรที่แสดงในงบดุล อาจแสดงด้วยยอดสุทธิหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมแล้ว หรืออาจแสดงด้วยราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรแต่ละรายการที่จำแนกเป็นประเภทใหญ่ ๆ เช่น ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร รถยนต์ เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องตกแต่ง แล้วหักค่าเสื่อมราคาสะสมที่รวมยอดของทุกรายการ โดยแสดงข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายละเอียดของค่าเสื่อมราคาไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาไว้ให้ชัดเจน

ตัวอย่างที่ 10 การแสดงรายการสินทรัพย์ถาวรด้วยยอดสุทธิ

บริษัท ปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด (มหาชน)

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

สินทรัพย์หมุนเวียน	XXXXX
.....	XXXXX
.....	XXXXX
.....	XXXXX
เงินลงทุนและเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทในเครือบริษัทร่วมและบริษัทอื่น	XXXXX
³ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุข้อ 1.6 และข้อ 5)	19,758,513,964
สินทรัพย์อื่น	XXXXXX
รวมสินทรัพย์	XXXXXX
.....	
.....	
.....	

⁴ หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1.6 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงในราคาทุน สิทธิการเช่าแสดงในราคาทุนหลังจากตัดจำหน่ายตามอายุสัญญาแล้ว

ดอกเบี้ยซึ่งเกิดในช่วงการก่อสร้างจากเงินกู้ยืมเพื่อขยายโรงงาน ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าก่อสร้างและเครื่องจักร หลังจากโครงการขยายโรงงานเสร็จเรียบร้อยและเริ่มดำเนินการแล้ว ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นถือเป็นค่าใช้จ่าย

ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสิทธิการเช่าคำนวณตามวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งานโดยประมาณของสินทรัพย์และตามระยะเวลาในสัญญาเช่าดังต่อไปนี้

อาคาร	20	ปี
สิทธิการเช่า	ตามอายุสัญญา หรือ	10 ปี
เครื่องจักรและอุปกรณ์	5 - 10	ปี

³ รายงานประจำปี, บริษัทปูนซีเมนต์นครหลวง จำกัด (มหาชน), กรุงเทพฯ, 2539). หน้า 8

⁴ Ibid หน้า 16

⁵ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

	2539	2538
ที่ดิน	1,744,431,607	1,646,813,324
อาคาร	7,175,400,962	5,583,044,566
สิทธิการเช่า (สุทธิ)	260,842,317	222,377,238
เครื่องจักรและอุปกรณ์	23,412,301,688	18,177,560,828
	32,592,976,774	25,629,795,956
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(12,834,462,810)</u>	<u>10,819,450,251</u>
	บาท 19,758,513,964	14,810,345,702
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายประจำปี	บาท 2,055,699,029	1,564,073,835

ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมเพื่อการก่อสร้างอาคารและติดตั้งเครื่องจักร ซึ่งได้บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ดังกล่าวมีจำนวน 105,553,248 บาท ในปี 2539

ตัวอย่างที่ 11 การแสดงรายการสินทรัพย์ถาวรด้วยราคาทุนแต่ละรายการ หักยอดรวมค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ทุกรายการรวมกัน

บริษัท จักรवाल จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

สินทรัพย์หมุนเวียน

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (หมายเหตุ 1 และ 5)

ที่ดิน	1,000,000
อาคาร	800,000
เครื่องจักรและอุปกรณ์	500,000
ยานพาหนะ	<u>450,000</u>
	3,370,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>870,000</u>
รวมที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สุทธิ	<u>2,500,000</u>

⁵ Ibid หน้า 18

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

- หมายเหตุ 1 - สรุปลงนโยบายบัญชี
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แสดงในราคาทุน ค่าเสื่อมราคาอาคารและ
อุปกรณ์คำนวณโดยวิธีเส้นตรงตามเกณฑ์อายุการใช้สินทรัพย์โดยประมาณ 20 ปี สำหรับอาคาร 10 ปี
สำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ และ 5 ปี สำหรับเครื่องใช้สำนักงานและยานพาหนะ
- หมายเหตุ 5 - ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
ที่ดินและอาคารของบริษัทได้นำไปจำนองเป็นประกันเงินกู้ระยะยาวจากบริษัท ซินแควร์
หลักทรัพย์ จำกัด
- หมายเหตุ 8 - เงินกู้ - บริษัทการเงิน
เงินกู้ บริษัท ซินแควร์หลักทรัพย์ จำกัด จำนวน 600,000 บาท กู้มาเมื่อวันที่ 15 มกราคม
2537 กำหนดเวลา 5 ปี มีดอกเบี้ยในอัตรา 18% ต่อปี ชำระในวันที่ 15 กรกฎาคม และ
15 มกราคม บริษัทได้นำที่ดินและอาคารไปจำนองเป็นประกันเงินกู้อย่างนี้

สินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตน

การแสดงรายการสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนในงบดุลทำได้ 2 วิธี คือ

1. แสดงเป็นรายการแยกออกต่างหากจากสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนไม่ปรากฏอยู่ภายในหัวข้อ
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ปรากฏเป็นหัวข้อสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตน ซึ่งมักจะแสดงด้วยจำนวนเงินสุทธิ
หักหักค่าใช้จ่ายที่ตัดบัญชีไปแล้ว และแสดงหลักเกณฑ์ในการตัดบัญชีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
2. แสดงไว้ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่น (Other assets) ด้วยจำนวนสุทธิจากส่วนที่ตัดบัญชีเป็น
ค่าใช้จ่ายแล้ว และแสดงหลักเกณฑ์ในการตัดบัญชีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเช่นเดียวกับวิธีแรก

ตัวอย่างที่ 12 การแสดงรายการสินทรัพย์ถาวรไม่มีตัวตนโดยแยกออกต่างหากจากสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

	บริษัท รอคอย จำกัด
	งบดุล
	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539
สินทรัพย์หมุนเวียน	
.....	XXXXX
.....	XXXXX
.....	XXXXX
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สิทธิการผลิต (ตัดบัญชีภายใน 10 ปีนับแต่ 1 มกราคม 2536)	500,000
เครื่องหมายการค้า (ตัดบัญชีภายใน 15 ปีนับแต่ 1 มกราคม 2536)	800,000
รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	1,300,000

ตัวอย่างที่ 13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงไว้ภายใต้สินทรัพย์อื่น เช่นเดียวกับค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี ประเภทต่าง ๆ

บริษัท ลิปตัน จำกัด

งบดุล

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2539

สินทรัพย์หมุนเวียน

XXXXX

XXXXX

XXXXX

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

สินทรัพย์อื่น (หมายเหตุ 1)

สิทธิการผลิต - สุทธิ	120,000
เครื่องหมายการค้า - สุทธิ	200,000
ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัทและค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน	50,000
ค่าใช้จ่ายและส่วนลดในการออกหุ้นกู้	50,000
รวมสินทรัพย์อื่น	400,000

หมายเหตุ 1 - สรุปนโยบายการบัญชี

สินทรัพย์อื่น

สิทธิการผลิตและเครื่องหมายการค้า แสดงในราคาสุทธิจากจำนวนที่ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย มีราคาทุนที่ซื้อมา 150,000 และ 240,000 บาท ตามลำดับ ให้ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายโดยวิธีเส้นตรงภายในเวลา 10 ปี สำหรับสิทธิการผลิต และ 12 ปี สำหรับเครื่องหมายการค้าเริ่มแต่ 1 มกราคม 2537

ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัทและค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มดำเนินงานแสดงจำนวนสุทธิจากการตัดเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายโดยวิธีเส้นตรงตามเกณฑ์ระยะเวลา 5 ปี เริ่มแต่ 1 มกราคม 2537

ค่าใช้จ่ายและส่วนลดในการออกหุ้นกู้เป็นค่าใช้จ่ายและส่วนลดต่ำกว่ามูลค่าหุ้นกู้ที่บริษัทออกจำหน่ายในปี 2538 ตัดบัญชีโดยวิธีเส้นตรงตามเกณฑ์อายุของหุ้นกู้ 10 ปี นับแต่ 1 มกราคม 2538