



การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดิน  
และผลกระทบต่องบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดิน  
เพื่อเกษตรกรรม

THE COMPARISON BETWEEN THAI ACCOUNTING STANDARD  
AND ACCOUNTING POLICY FOR PROPERTY AND IMPACT ON  
FINANCIAL STATEMENTS OF AGRICULTURAL LAND REFORM FUND

วิไลกัลยา สารีพันธ์  
VILAIKULYA SARIPAN

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
สาขาการบัญชี (บัณฑิตศึกษา) คณะบริหารธุรกิจ  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

พ.ศ. 2557



การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดิน  
และผลกระทบต่องบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดิน  
เพื่อเกษตรกรรม

THE COMPARISON BETWEEN THAI ACCOUNTING STANDARD  
AND ACCOUNTING POLICY FOR PROPERTY AND IMPACT ON  
FINANCIAL STATEMENTS OF AGRICULTURAL LAND REFORM FUND

วิไลกัลยา สารีพันธ์  
VILAIKULYA SARIPAN

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
สาขาการบัญชี (บัณฑิตศึกษา) คณะบริหารธุรกิจ  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

พ.ศ. 2557

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ชื่อ การค้นคว้าอิสระ	การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดินและผลกระทบต่องบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม
ชื่อ สกุล	นางวิไลกัลยา สาริพันธ์
ชื่อปริญญา	บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
สาขาวิชา และคณะ	สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
ปีการศึกษา	2557

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบนโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทยในเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ ศึกษาถึงความเหมาะสมในการเลือกใช้นโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน และผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติ ที่มีผลต่ออัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งได้เก็บข้อมูลทุติยภูมิจากมาตรฐานการบัญชีรายงานประจำปี และงบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ย้อนหลัง 5 ปี 2552-2556 โดยใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา

ผลการศึกษาพบว่า วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ การรับรู้รายการเริ่มแรก การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน การตัดรายการที่ดิน และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับประเด็นที่ไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ การจัดประเภทรายการที่ดิน และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน ซึ่งในขั้นตอนที่มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง อาจส่งผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงิน ดังนั้นงบการเงินต้องถูกปรับปรุงขึ้นตอนการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องตามความเหมาะสม ผลการทดสอบ พบว่า มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ หลังการปรับปรุงตัวเลขในงบการเงิน คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งนำสู่บทสรุปที่ว่า การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินมีผลต่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

**คำสำคัญ :** มาตรฐานการบัญชี นโยบายการบัญชี ที่ดิน ราคาทุน มูลค่ายุติธรรม

<b>Independent Study Title</b>	The Comparison between Thai Accounting Standard and Accounting Policy for Property and Impact on Financial Statements of Agricultural Land Reform Fund
<b>Author</b>	Mrs.Vilaikulya Saripan
<b>Degree</b>	Master of Business Administration
<b>Major Program</b>	Accounting
<b>Academic Year</b>	2014

### ABSTRACT

The objectives of this research were to compare property accounting policy regarding Agricultural Land Reform Fund with Thai Accounting Standard (TAS) in terms of property, plant and equipment, investment property and inventories; and to investigate the suitability to administer the property accounting policy and the implementation impact resulting on financial ratio. Data were collected from secondary sources including Thai Accounting Standard, annual reports, and financial statements of Agricultural Land Reform Fund dated back from 2009 to 2013. The data were analyzed and descriptive statistics were applied.

The research revealed that Agricultural Land Reform Fund's accounting policies were consistent with Thai Accounting Standard including the first statement recognition, initial measurement, disposal and disclosure of property. Concerning inconsistent issues property classification and cost after property possession which differed in terms of accounting procedures and consequently had impact on the financial statements which, therefore, needed to be improved in the area of appropriate accounting procedures. The results showed that there were significant differences in the improved financial statements including Debt to Total Assets Ratio and Debt to Equity Ratio. This could be concluded that the selection of property accounting policies affected decision making on the administration of Agricultural Land Reform Fund.

**Keywords :** Accounting Standard, Accounting Policy, Property, Historical Cost and Fair Value

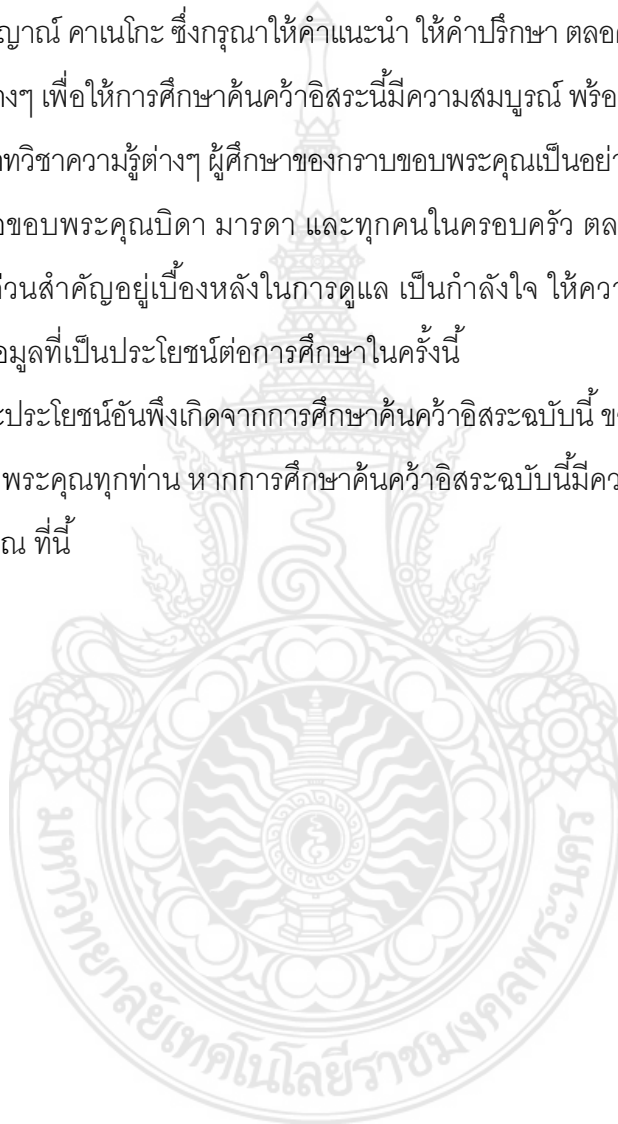
## กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ สำเร็จได้ด้วยความกรุณาอย่างสูงยิ่งของ ดร.พรปวีณ์ ชาญสุวรรณ อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ และคณะกรรมการค้นคว้าอิสระ ดร.อิสราภรณ์ ทนุผล และดร.พิชิตญาณ์ คาเนโกะ ซึ่งกรุณาให้คำแนะนำ ให้คำปรึกษา ตลอดจนให้ความช่วยเหลือ แก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ เพื่อให้การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้มีความสมบูรณ์ พร้อมทั้งคุณาจารย์ทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ต่างๆ ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณบิดา มารดา และทุกคนในครอบครัว ตลอดจนผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงานที่มีส่วนสำคัญอยู่เบื้องหลังในการดูแล เป็นกำลังใจ ให้ความช่วยเหลือ และการสนับสนุนในด้านข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในครั้งนี้

คุณค่าและประโยชน์อันพึงเกิดจากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ ขอมอบแต่ บิดา มารดา ครู อาจารย์และผู้มีพระคุณทุกท่าน หากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีความผิดพลาดประการใด ผู้ศึกษาขออภัยมา ณ ที่นี้

วิไลกัลยา สารพันธ์



# สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
Abstract	ข
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญ	ง
สารบัญตาราง	ฉ
สารบัญภาพ	ช
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.4 กรอบแนวคิดในการศึกษา	5
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
1.6 นิยามศัพท์	6
2. เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	8
2.1 แนวคิดพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนอการเงิน “กรอบแนวคิด สำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)”	8
2.2 มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	11
2.3 แนวคิดการประเมินราคาสินทรัพย์	39
2.4 ความเป็นมาและนโยบายการบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	41
2.5 ผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง	48

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3. วิธีดำเนินการ	60
3.1 วิธีการศึกษา	60
3.2 กลุ่มตัวอย่าง	61
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา	62
3.4 การประมวลผลและการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล	62
3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	64
4. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	66
4.1 ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล	67
4.2 ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์หีบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลัง การเปลี่ยนแปลง	100
4.3 ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงิน	119
5. สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ	121
5.1 สรุปผลการศึกษา	122
5.2 ข้อเสนอแนะ	125
เอกสารอ้างอิง	127
ประวัติการศึกษาและการทำงาน	132

## สารบัญภาพ

ภาพ	หน้า
ภาพ 1.1 กรอบแนวคิดในการศึกษา	5
ภาพ 2.1 ผังสรุปแนวปฏิบัติการวัดมูลค่าภายหลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์	33
ภาพ 2.2 ผังสรุปแนวปฏิบัติการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มายังอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	34
ภาพ 2.3 ราคาโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	35





## สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
ตาราง 4.1 เปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดิน	68
ตาราง 4.2 เปรียบเทียบการรับรู้รายการบัญชีที่ดิน	70
ตาราง 4.3 เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน	74
ตาราง 4.4 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน	76
ตาราง 4.5 เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดิน	79
ตาราง 4.6 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก	81
ตาราง 4.7 เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน	88
ตาราง 4.8 เปรียบเทียบการตัดรายการที่ดิน	94
ตาราง 4.9 เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	95
ตาราง 4.10 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	101
ตาราง 4.11 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	103
ตาราง 4.12 เปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงในงบแสดงฐานะการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	106
ตาราง 4.13 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	108
ตาราง 4.14 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	110
ตาราง 4.15 อัตราส่วนทางการเงินก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	112
ตาราง 4.16 อัตราส่วนทางการเงินหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	113
ตาราง 4.17 เปรียบเทียบอัตราส่วนทุนหมุนเวียนก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	114
ตาราง 4.18 เปรียบเทียบอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	115

## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตาราง	หน้า
ตาราง 4.19 เปรียบเทียบอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของก่อนและหลัง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	116
ตาราง 4.20 เปรียบเทียบอัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ก่อนและหลัง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	117
ตาราง 4.21 เปรียบเทียบอัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้เจ้าของก่อนและหลัง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน	118
ตาราง 4.22 ผลการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังปรับปรุง ย้อนหลัง 5 ปี (Independent Sample t-test)	119



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยได้มีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี (TAS) รวมทั้งออกมาตรฐานรายงานทางการเงิน (TFRS) ใหม่อย่างต่อเนื่องเพื่อยกระดับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ทัดเทียมมาตรฐานการบัญชีสากลเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากยิ่งขึ้นกว่าเดิม แต่มีข้อที่ต้องคำนึงถึงเกี่ยวกับความเข้าใจและสามารถใช้อย่างถูกต้อง เพราะหลายต่อหลายครั้งที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับงบการเงินขาดความเข้าใจและการปฏิบัติอย่างถูกต้องเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่มีการปรับปรุง ทำให้มีการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเกิดความเข้าใจผิดและเกิดผลเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินได้ (ปราณี จันทร์จิราภิวัฒน์, 2553)

ผู้ปฏิบัติงานทางด้านบัญชีจำเป็นต้องศึกษาการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีใหม่ๆ ที่ปรับปรุงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอเช่นกัน เพราะนโยบายบัญชีเป็นหลักการโดยเฉพาะหลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการจัดทำและเสนองบการเงินซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสมกับการนำไปใช้ในการบันทึกบัญชีรายการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของหน่วยงานโดยถูกต้องตามที่ควรและสอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เมื่อใช้นโยบายการบัญชีใดแล้วจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการบัญชีนั่นอย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงในรอบปีบัญชีใด ก็ให้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนั้นในรายการปีนั้นๆ ด้วยซึ่งกิจการจำเป็นต้องตัดสินใจเลือกใช้วิธีการทำบัญชีและนโยบายบัญชีเพื่อบันทึกบัญชีและจัดเตรียมรายงานทางการเงิน ซึ่งการเลือกใช้วิธีการทำบัญชีและนโยบายบัญชีต่างๆ ควรอยู่ในกรอบหลักของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลาย นโยบายในการทำรายงานทางการเงินของกิจการเป็นหลักการเฉพาะ และวิธีการนำไปใช้นั้นขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารของกิจการที่จะนำไปใช้อย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อที่จะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินของกิจการอย่างแท้จริง และเป็นไปตามมาตรฐานที่ดี (ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์, 2552)

การเลือกใช้นโยบายการบัญชีของแต่ละบริษัทย่อมส่งผลให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน มีความแตกต่างกัน เช่นเดียวกับการเลือกใช้นโยบายการบัญชีระหว่างวิธีราคาทุนกับวิธี การตีราคาใหม่ซึ่งเป็นวิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของสินทรัพย์ถาวร (ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์) ที่ส่งผลให้ข้อมูลสินทรัพย์ถาวรที่น่าเสนอในงบการเงินมีความแตกต่างกันได้ โดยความแตกต่างของข้อมูลดังกล่าวที่น่าเสนอในงบการเงินนั้นจะส่งผลต่อการวิเคราะห์งบการเงินของผู้ใช้ งบการเงิน โดยเฉพาะ นักลงทุน และนักวิเคราะห์ด้วย เนื่องจากโดยทั่วไปกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ดังกล่าวมักจะใช้ข้อมูลทางบัญชีในงบการเงินเป็นองค์ประกอบหลักในการประเมินศักยภาพและ มูลค่าของกิจการที่คนสนใจ (ศรัญญา เจียงทิพากร, 2553)

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2518 มาตรา 9 และมาตรา 10 บัญญัติให้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นเงินทุน หมุนเวียนและใช้จ่ายในการดำเนินงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมนอกเหนือจากเงินงบประมาณ แแผ่นดิน ที่สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ส.ป.ก.) ได้รับตามปกติการดำเนินงานของกองทุน การปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ) จึงเป็นการสนับสนุนงานการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรมด้านการเงินให้มีความรวดเร็ว คล่องตัว มุ่งผลทางสังคม คือ การกินดีอยู่ดี ของเกษตรกรในเขตปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมเป็นหลัก

ภารกิจหลักของการปฏิรูปที่ดินฯ คือ การกระจายสิทธิและการถือครองที่ดินเพื่อ เกษตรกรรมโดย ส.ป.ก. นำที่ดินของรัฐหรือจัดซื้อหรือเวนคืนที่ดินจากเจ้าของที่ดินที่มีได้ประกอบ เกษตรกรรมด้วยตนเองหรือมีที่ดินเกินกว่าจำนวนที่กำหนดเพื่อนำมาจัดให้แก่เกษตรกรผู้ไร้ที่ดิน ทำกินหรือมีที่ดินเพียงเล็กน้อยได้เช่า เช่าซื้อ หรือเช่าทำประโยชน์ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จึงมี หน้าที่ในการชำระราคาค่าที่ดินที่จัดซื้อหรือเวนคืน ทั้งเงินสดและพันธบัตรตามที่กฎหมาย การปฏิรูปที่ดินฯ กำหนด และใช้เงินในการลงทุนพัฒนารายได้ให้แก่เกษตรกรโดยการให้สินเชื่อ แก่สถาบันเกษตรกร สินเชื่อรายโครงการ และสินเชื่อรายบุคคลในเขตปฏิรูปที่ดิน ตามระเบียบ และหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมกำหนด รวมทั้งการสนับสนุนโครงการ พัฒนาต่างๆ ที่จำเป็นและไม่มีงบประมาณปกติเพียงพอที่จะดำเนินการ ในขณะที่เดียวกันกองทุน การปฏิรูปที่ดินฯ ยังให้บริการแก่เกษตรกรที่ได้รับที่ดินจากการปฏิรูปที่ดิน โดยการทำสัญญาเช่า สัญญาเช่าซื้อ และจัดเก็บค่าเช่า ค่าเช่าซื้อ การชำระคืนเงินกู้ และดอกเบี้ย เพื่อให้มีเงินทุน หมุนเวียนกลับมาใช้จ่ายเพื่อการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ต่อไป

การบริหารกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่ผ่านมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519-2556 (30 กันยายน 2556) มีสินทรัพย์ถาวรมูลค่าสุทธิ 1,863 ล้านบาท จากสินทรัพย์รวม 7,731 ล้านบาท ซึ่งสินทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นที่ดินมูลค่าราคาทุน ที่ได้มา 3,261 ล้านบาท ซึ่งมูลค่าที่แสดงในงบการเงินได้หักที่ดินรอการโอนกรรมสิทธิ์ ให้กับเกษตรกร 1,400 ล้านบาท คิดเป็นที่ดินสุทธิ 1,861 ล้านบาท ซึ่งที่ดินรอการโอนกรรมสิทธิ์ เป็นรายการบัญชีที่เกิดจากการทำสัญญาเช่าซื้อกับเกษตรกร ที่ ส.ป.ก มีเจตนาที่จะโอนกรรมสิทธิ์ให้กับเกษตรกรในอนาคต หรืออาจจะมีการยกเลิกสัญญาในอนาคต ดังนั้น กรรมสิทธิ์ในที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีมูลค่าราคาทุนเดิม ถึง 3,261 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 42.18 ของสินทรัพย์ทั้งหมด (สำนักบริหารกองทุน , 2556) ที่ดินส่วนใหญ่ได้มาก่อนปี พ.ศ. 2545 ซึ่งมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดในปัจจุบัน ค่อนข้างมาก ซึ่งตามระเบียบของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กำหนดให้เกษตรกรเช่าซื้อในราคาทุนสำหรับเกษตรกรรายเดิมที่เป็นผู้เช่าที่ดิน และหากเป็นเกษตรกรรายใหม่ให้ใช้ราคาประเมินของกรมที่ดิน ซึ่งทำให้เกิดปัญหาการบันทึกบัญชีมูลค่าที่ดินตามบัญชีที่ถูกต้องตามที่ควรจะเป็น

ดังนั้นการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จึงต้องคำนึงถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อรายการบัญชีและงบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่แสดงให้เห็นว่าที่ดินที่มีอยู่มีความสามารถที่จะสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในรูปของกระแสเงินสดให้แก่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เพิ่มขึ้นหรือลดลง และเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินแสดงถึงมูลค่าที่เป็นปัจจุบันและยุติธรรมกับผู้ใช้งบการเงินหมายถึงการลดความไม่เท่าเทียมด้านข้อมูล (Present True and Fair Financial Statement)

การศึกษาครั้งนี้จึงได้มุ่งการศึกษามาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งเป็นมาตรฐานการบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับที่ดินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และมีผลกระทบต่อผู้ทำบัญชีในเรื่องแนวปฏิบัติในการรับรู้และการบันทึกบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เพราะถ้ามีการปรับปรุงกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เป็นองค์กฤษหรือธนาคารที่ดิน จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีอย่างเคร่งครัด และในปัจจุบันกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐที่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง และจัดทำงบการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำงบการเงินของแผ่นดินในภาพรวม และจากการที่ที่ดินเป็นสินทรัพย์ส่วนใหญ่ของ

กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีไว้ใช้ในการดำเนินงานปฏิรูปที่ดินฯ ซึ่งมูลค่าราคาทุนที่ได้มาสุทธิสูงถึง 1,861 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 24.07 ของสินทรัพย์ทั้งหมด และสามารถใช้ประโยชน์จากที่ดินนั้นได้นานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ทำให้ที่ดินมีบทบาทสำคัญในการแสดงฐานะการเงิน ดังนั้น การเลือกใช้นโยบายบัญชีจึงมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของผู้ใช้งบการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จึงต้องเลือกนโยบายบัญชีที่เหมาะสมที่สุด ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันจากเหตุผลดังกล่าว จึงต้องศึกษาว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันหรือไม่ วิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในปัจจุบัน พร้อมหรือไม่สำหรับการแปรรูปเป็นองค์กฤษฎีหรือธนาคารที่ดิน

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยในเรื่องของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ กับนโยบายบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

1.2.2 เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในเรื่องของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ

1.2.3 เพื่อศึกษาผลกระทบจากวิธีปฏิบัติตามนโยบายบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในเรื่องของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ ที่มีต่ออัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

## 1.3 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาคำนี้ ศึกษานโยบายบัญชีเฉพาะมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินค้าคงเหลือ รวมถึงนโยบายบัญชีสินทรัพย์ถาวรเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ โดยทำการศึกษาในช่วงระยะเวลาตั้งแต่เดือน มกราคม 2558 – มิถุนายน 2558

## 1.4 กรอบแนวคิดในการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้กำหนดแนวทางในการศึกษามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน และนโยบายการบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ สามารถสรุปแนวคิดในการศึกษาได้ดังนี้

ภาพ 1.1 กรอบแนวคิดในการศึกษา



## 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทำให้ทราบถึงความเหมือนและความแตกต่างของหลักการปฏิบัติทางการบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม กับมาตรฐานการบัญชีไทย

1.5.2 เพื่อเป็นแนวทางในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

1.5.3 เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงผลการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ดินจากการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินที่แตกต่างกัน

## 1.6 นิยามศัพท์

**มาตรฐานการบัญชี** หมายถึง มาตรฐานการบัญชีไทยที่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

**นโยบายการบัญชี** หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติ เฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

**ที่ดิน** หมายถึง ที่ดินทุกประเภทที่ ส.ป.ก. ได้มาเพื่อการปฏิรูปที่ดินจำแนกตามประเภท ที่ดิน ที่ได้มา ดังนี้

(1) ที่ดินเอกชน หมายความว่า ที่ดินที่บุคคลมีสิทธิครอบครอง หรือกรรมสิทธิ์ ตามประมวลกฎหมายที่ดินรวมทั้งที่ดินที่มี สค.1 ด้วย เช่น ที่ดินจัดซื้อ เวนคืน บริจาคและ พระราชทานจะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน”

(2) ที่ดินของรัฐ หมายความว่า บรรดาที่ดินทั้งหลายอันเป็นทรัพย์สินของแผ่นดิน หรือสาธารณะสมบัติของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และที่ดินในเขตป่าสงวน แห่งชาติ ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ได้อนุมัติให้บุคคลเข้าอยู่อาศัย หรือทำ ประโยชน์ว่าด้วยป่าสงวนแห่งชาติ เช่น ที่ราชพัสดุ ที่สาธารณะสมบัติของแผ่นดิน ที่ป่าสงวนแห่งชาติ เป็นต้น จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีสิทธิประโยชน์ที่ดิน”

(3) ที่ดินที่จัดซื้อด้วยเงินกองทุนที่ดิน เป็นที่ดินที่ได้มาตามมติคณะกรรมการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม ครั้งที่ 2/2536 วันที่ 11 มีนาคม 2536 เห็นชอบแนวทางการจัดซื้อที่ดินโดย เงินกองทุนที่ดินโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้ ส.ป.ก. และ ส.ป.ก. เรียกเก็บค่าเช่าซื้อที่ดินจากเกษตรกร ซึ่งได้รับการจัดที่ดินตามโครงการกองทุนที่ดิน ไม่รวมค่ารังวัดและแบ่งแยกหรือค่าตรวจสอบที่ดิน จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน – กองทุนที่ดิน” ปัจจุบันได้รวมรับรู้ใน “บัญชีที่ดิน” เนื่องจาก มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 17 กันยายน 2545 ให้ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) โอนงานกองทุนที่ดินมาให้ ส.ป.ก. ดำเนินงานต่อเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2547 ส.ป.ก. ได้ รวมงบการเงินกองทุนที่ดินไว้ในงบกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในบัญชีที่ดิน ตั้งแต่บการเงินสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2547 เป็นต้นมา



**สิทธิประโยชน์ในที่ดิน** หมายถึง รายการเกี่ยวกับการนำที่ดินที่ได้มาซึ่งที่ดินเพื่อการปฏิรูปที่ดินเฉพาะที่ดินที่ ส.ป.ก. ได้รับเพียงสิทธิการใช้ประโยชน์ในที่ดินเพื่อการปฏิรูปที่ดินเท่านั้น เช่น ป่าสงวนแห่งชาติ ที่สาธารณะประโยชน์ ที่ราชพัสดุ ฯลฯ มาจัดหาประโยชน์

**ที่ดินรอกการโอนกรรมสิทธิ์** หมายถึง รายการผูกพันที่ดินที่จัดให้เกษตรกรเช่าซื้อที่ดิน

**มูลค่าตามบัญชี** หมายถึง ราคาของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

**ราคาทุน** หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่หน่วยงานจ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งอื่นที่หน่วยงานมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์นั้น

**มูลค่ายุติธรรม** หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้น ในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันวัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม)

**งบการเงิน** หมายถึง การนำเสนอข้อมูลทางการเงินบัญชีเพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และสภาพความเป็นไปในการดำเนินธุรกิจของกิจการ เพื่อให้ผู้ใช้งานสามารถนำไปเป็นเครื่องมือช่วยในการตัดสินใจ

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษานโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับที่ดิน ตามมาตรฐานการบัญชีเพื่อเปรียบเทียบกับนโยบายการบัญชีของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาเป็นกรอบแนวคิดในการศึกษาครั้งนี้ โดยผู้ศึกษาได้ตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องตามลำดับ ดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน “กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)”

2.2 มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน

2.2.1 สรุปมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

2.2.2 สรุปมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

2.2.3 สรุปมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

2.3 แนวคิดการประเมินราคาทรัพย์สิน

2.4 ความเป็นมาและนโยบายการบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน “กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)”

การจัดทำบัญชีเพื่อนำเสนองบการเงิน ที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน เรียกว่า การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) มีแนวคิดพื้นฐานจากการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ที่เรียกว่า “กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)” ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป เป็นพื้นฐาน คือการให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหน้าที่อื่นทั้งในปัจจุบันและในอนาคตเพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ การตัดสินใจเหล่านี้เกี่ยวกับ การซื้อขาย หรือซื้อตราสารทุนและตราสารหนี้ และการให้หรือชำระ

เงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น ความคาดหวังเกี่ยวกับผลตอบแทนของผู้ลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น ขึ้นอยู่กับการประเมินจำนวนเงิน ระยะเวลาและความไม่แน่นอน (อนาคต) ของกระแสเงินสด รับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ ดังนั้น ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและในอนาคต จึงต้องการข้อมูลเพื่อช่วยบุคคลเหล่านั้นประเมินอนาคตของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ

โดยสรุปกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กำหนดให้แสดงองค์ประกอบ ของงบการเงินที่แสดงถึงฐานะการเงินไว้ในงบดุลและให้แสดงองค์ประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ดังต่อไปนี้

### 2.1.1 องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบของงบการเงิน คือ ประเภทของรายการบัญชีที่แยกแสดงตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ องค์ประกอบของงบการเงินมี 5 ประเภท โดยแบ่งเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรง กับการวัดฐานะการเงินในงบดุล ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น องค์ประกอบซึ่ง เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั่วไป งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสะท้อนถึงองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุนและการเปลี่ยนแปลง องค์ประกอบในงบดุล ดังนั้นกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน การบัญชีจึงมิได้ระบุ องค์ประกอบของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินไว้เป็นการเฉพาะองค์ประกอบต่าง ๆ ที่แสดงอยู่ในงบดุลและงบกำไรขาดทุนต้องจัดประเภทย่อย ดังนี้

2.1.1.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากร ดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากร นั้นในอนาคต

2.1.1.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจ

2.1.1.3 ส่วนของผู้ถือหุ้น หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจาก หักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

2.1.1.4 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลา บัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

2.1.1.5 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

#### 2.1.2 การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งระบุไว้ว่า การรับรู้ คือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยข้อความและจำนวนเงิน พร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนดังกล่าว กิจกรรมต้องรับรู้รายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการไว้ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การที่กิจการมิได้รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน ทั้งที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

2.1.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว

2.1.2.2 รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ คือ เมื่อข้อมูลนั้นครบถ้วน เป็นกลางและปราศจากข้อผิดพลาด

รายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ ณ เวลาหนึ่ง อาจเปลี่ยนมาเข้าเกณฑ์การรับรู้ในเวลาต่อมาเนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไป อย่างไรก็ตาม กิจการอาจต้องเปิดเผยรายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ หากรายการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

#### 2.1.3 การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่า คือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่างบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กำหนดเกณฑ์ในการวัดค่าสินทรัพย์และหนี้สินไว้ 4 เกณฑ์ ได้แก่ ราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) มูลค่าปัจจุบัน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

2.1.3.1 ราคาทุนเดิม (Historical Cost) หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งทีนำไปแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ณ เวลา

ที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือในบางสถานการณ์ ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2.1.3.2 ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด

2.1.3.3 มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) (Realizable Value) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

2.1.3.4 มูลค่าปัจจุบัน (Present Value) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

จากรายละเอียดข้างต้น ซึ่งกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กำหนดแนวทางให้ยึดถือปฏิบัติเกี่ยวกับองค์ประกอบงบการเงิน การรับรู้รายการ และการวัดค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ดังนั้นรายการซึ่งเกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จึงต้องถือปฏิบัติตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เป็นการถือปฏิบัติในทางเดียวกัน

## 2.2 มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน

มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ มาตรฐานบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อย่างไรก็ตาม มีมาตรฐานการบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิธีปฏิบัติที่กล่าวถึงในที่นี้คือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

2.2.1 สรุปมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากการศึกษา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับทราบข้อมูลเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการในรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนดังกล่าว ประเด็นหลักในทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่ การรับรู้รายการสินทรัพย์ การกำหนดมูลค่าตามบัญชี การคิดค่าเสื่อมราคา และการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง

สรุปหลักเกณฑ์ และวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาในครั้งนี้ได้เป็น 11 ส่วน ดังนี้

2.2.1.1 ส่วนที่ 1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

2.2.1.2 ส่วนที่ 2 การรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

2.2.1.3 ส่วนที่ 3 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

2.2.1.4 ส่วนที่ 4 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

2.2.1.5 ส่วนที่ 5 ค่าเสื่อมราคา

2.2.1.6 ส่วนที่ 6 การทบทวนอายุการใช้งาน

2.2.1.7 ส่วนที่ 7 การทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

2.2.1.8 ส่วนที่ 8 การด้อยค่า

2.2.1.9 ส่วนที่ 9 การตัดรายการ

2.2.1.10 ส่วนที่ 10 การเปิดเผยข้อมูล

2.2.1.1 ส่วนที่ 1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ดังนี้

ก) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขว่ากิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

ข) ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

ค) มูลค่าตามบัญชี หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ง) ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้อง ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

จ) จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุนหักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์

ฉ) มูลค่าเฉพาะกิจการ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อมีการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้สิน

ช) มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 การวัดมูลค่ายุติธรรม)

ซ) ผลขาดทุนจากการด้อยค่า หมายถึง จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์

ฌ) มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้นแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

ฎ) มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

ฏ) อายุการให้ประโยชน์ หมายถึง ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือจำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่น ที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

#### 2.2.1.2 ส่วนที่ 2 การรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข คือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ก) ต้นทุนเริ่มแรก

กิจการได้มาซึ่งรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เพื่อประโยชน์ในการรักษาความปลอดภัยหรือสภาพแวดล้อม แม้การได้มาจะไม่ได้เป็นการเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตโดยตรงให้กับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใดๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบันของกิจการแต่อาจเป็นสินทรัพย์ที่กิจการจำเป็นต้องมีเพื่อให้กิจการสามารถได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์อื่นของกิจการได้ ดังนั้น การได้มา จึงเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ เพราะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์อื่นที่เกี่ยวข้องมากกว่า กรณีที่กิจการไม่มีสินทรัพย์ดังกล่าว

ข) ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น แต่ต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น เช่น ค่าแรงงาน ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และอาจรวมถึงชิ้นส่วนอะไหล่ชิ้นเล็ก การเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกี่ยวข้องเมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงตามหลักการของการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแปลงหากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และต้องพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ในครั้งก่อน ไม่ว่าต้นทุนการตรวจสอบในครั้งก่อนจะถูกบันทึกไว้ในรายการบัญชีเกี่ยวกับการได้มาหรือการก่อสร้างสินทรัพย์หรือไม่ก็ตาม ในกรณีจำเป็นอาจใช้ประมาณการต้นทุนการตรวจสอบสภาพในลักษณะคล้ายคลึงกันที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตช่วยในการกำหนดมูลค่าองค์ประกอบของต้นทุนการตรวจสอบสภาพที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์เมื่อกิจการได้มาหรือก่อสร้างสินทรัพย์

2.2.1.3 ส่วนที่ 3 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน โดยส่วนประกอบราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์



ประกอบด้วยราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่ง เพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีได้ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลา

การวัดมูลค่าของราคาทุน ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ณ วันที่รับรู้รายการหากมีการขายกำหนดการชำระเงินออกไป นานกว่าปกติ กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดและจำนวนเงิน ทั้งหมดที่ต้องชำระเป็นดอกเบี้ยตลอดระยะเวลาการได้รับสินเชื่อนั้น เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

การแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้ง รายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณี รายการแลกเปลี่ยน ขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่า สินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

รายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์พิจารณาจากระดับของกระแสเงินสด ในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว ตามเงื่อนไขว่า ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์ แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการ แลกเปลี่ยน และมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

กิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ หาก เข้าใจเงื่อนไขว่า ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผล ของสินทรัพย์นั้น หรือสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับ ต่างๆ ในช่วงของการประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ถือครองโดยผู้เช่าการเงิน ให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า มูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาจจะลดลง เนื่องจากกิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการช่วยเหลือจากรัฐบาล

#### 2.2.1.4 ส่วนที่ 4 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการต้องเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ และต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

##### ก) วิธีราคาทุน

ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

##### ข) วิธีการตีราคาใหม่

ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

หากกิจการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ด้วย

หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตามกิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่อยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น โดยการรับรู้ส่วนลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะมีผลทำให้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ที่สะสมอยู่ในส่วนของเจ้าของลดลงตามไปด้วย

#### 2.2.1.5 ส่วนที่ 5 ค่าเสื่อมราคา

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากหากจากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น

กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในกำไรหรือขาดทุนยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น

กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์

#### 2.2.1.6 ส่วนที่ 6 การทบทวนอายุการใช้งาน

กิจการต้องทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุด ทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้ กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

#### 2.2.1.7 ส่วนที่ 7 การทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุด ทุกสิ้นรอบปีบัญชี หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ซึ่งต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน

การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

กิจการสามารถใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งมีหลายวิธีปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรง มีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ กิจการต้องเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่จะทำนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์อย่างแท้จริงและต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

กิจการควรเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่คาดว่าจะได้รับ และควรใช้วิธีการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอในทุกกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป นั่นคือ กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่า ลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นสาระสำคัญกิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เพื่อให้วิธีนั้นสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไป

#### 2.2.1.8 ส่วนที่ 8 การด้อยค่าของสินทรัพย์

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการกำหนดว่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เกิดการด้อยค่าหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว อธิบายวิธีที่กิจการใช้ในการทบทวนมูลค่าตามบัญชีและวิธีการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์รวมถึงเวลาที่กิจการต้องรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้น

ค่าชดเชยที่กิจการได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่เกิดการด้อยค่าสูญหายหรือเลิกใช้ต้องนำมารวมในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับค่าชดเชยนั้น

### 2.2.1.9 ส่วนที่ 9 การตัดรายการสินทรัพย์

กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ออกจากบัญชี เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

ก) กิจการจำหน่ายสินทรัพย์

ข) กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี (ยกเว้นกรณีที่มีมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า กำหนดเป็นอย่างอื่นในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน) ทั้งนี้กิจการต้องไม่จัดประเภทผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการตัดรายการเป็นรายได้

ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่าง สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่หากมีการยืดระยะเวลาการชำระเงินออกไป ให้กิจการรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด และให้รับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามจำนวนเงินของสิ่งตอบแทน ที่จะได้รับชำระกับมูลค่าเทียบเท่าราคาเงินสดเป็นดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของลูกหนี้

### 2.2.1.10 ส่วนที่ 10 การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แต่ละประเภท

ก) เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

ข) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

ค) อายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

ง) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการ  
ด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันต้นงวด และสิ้นงวด และ

จ) รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวัน  
สิ้นงวดที่แสดงถึง

(1) มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

(2) มูลค่าของสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายหรือรวมไว้ใน  
กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงาน  
ทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงาน  
ที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่นๆ

(3) มูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมกิจการ

(4) การเพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดซึ่งเป็นผลมาจากการตีราคาใหม่  
และจากการรับรู้หรือกลับบัญชีรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น  
ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

(5) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน  
หรือขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของ  
สินทรัพย์

(6) การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุน  
ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

(7) ค่าเสื่อมราคา

(8) ผลต่างสุทธิของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงิน  
จากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่กิจการใช้เสนอรายงาน รวมถึงการแปลงค่างบการเงิน  
ในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่กิจการใช้เสนอรายงาน

(9) การเปลี่ยนแปลงอื่น

ฉ) นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินด้วย

(1) จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์  
ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

(2) จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชี  
ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากการก่อสร้าง

(3) จำนวนเงินภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(4) จำนวนค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการด้อยค่า การสูญเสียมูลค่า หรือเลิกใช้ ซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (ยกเว้นกรณีที่ได้เปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ข) หากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ ทุกรายการในงบการเงิน

(1) วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

(2) ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่

หรือไม่

(3) สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะได้รับรู้หากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน

(4) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น

#### 2.2.2 สรุปมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ครอบคลุมถึงการวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า และการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินของผู้ให้เช่า ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน แต่ไม่ครอบคลุมประเด็นต่างๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งประกอบด้วย การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)) การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงินของผู้เช่า การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่นๆ ของกิจการซึ่ง ทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ในขณะที่กระแสเงินสด จากการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการหรือใช้ในการบริหารงานของกิจการไม่ได้มาจากเฉพาะ อสังหาริมทรัพย์เท่านั้นแต่ยังมาจากสินทรัพย์อื่น ที่ใช้ในกระบวนการผลิต หรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ใช้ปฏิบัติ กับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

คำนิยาม คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้  
มูลค่าตามบัญชี หมายถึง จำนวนที่สินทรัพย์ถูกรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน  
ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้ สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้นหรือหากเป็นไปได้ ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมา เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์  
มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สิน ในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงาน การการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือ ส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่า ภายใต้อสัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของ สินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้อสัญญาเช่าการเงิน) เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ ในการบริหารงานของกิจการ

สรุปหลักเกณฑ์ และวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา ในครั้งนี้ ได้เป็น 8 ส่วน ดังนี้

#### 2.2.2.1 ส่วนที่ 1 การรับรู้รายการ



2.2.2.2 ส่วนที่ 2 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ  
 2.2.2.3 ส่วนที่ 3 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ  
 2.2.2.4 ส่วนที่ 4 การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน  
 2.2.2.5 ส่วนที่ 5 การตัดจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน  
 2.2.2.6 ส่วนที่ 6 การเปิดเผยข้อมูล  
 2.2.2.7 ส่วนที่ 7 การปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี  
 2.2.2.8 ส่วนที่ 8 แผนผังสรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์  
 เพื่อการลงทุน

2.2.2.1 ส่วนที่ 1 การรับรู้รายการ  
 กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตาม  
 เงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ก) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ  
 ในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน  
 ข) สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.2.2.2 ส่วนที่ 2 การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ  
 กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย  
 ราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ  
 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้ มาตรฐาน  
 การบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) หน้า 10/24

ก) ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)  
 ข) ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เช่าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้

ค) จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากอุบัติเหตุ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินย่อหน้า 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า นั่นคือสินทรัพย์

จะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน

### 2.2.2.3 ส่วนที่ 3 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีโดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ กิจการสามารถเลือกวิธีใช้ได้ระหว่าง

ก) เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สินซึ่งทำให้การจ่ายคืนหนี้สินนั้นขึ้นตรงกับมูลค่ายุติธรรมหรือผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ซึ่งรวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว

ข) เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ ก

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

- วิธีมูลค่ายุติธรรม

หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ว่าข้อสันนิษฐานที่สามารถโต้แย้งได้อย่างหนึ่งคือกิจการจะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่าเมื่อกิจการเริ่มได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อรายการซื้อขายทางการตลาด

ที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อยและการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน) หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง) ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น

เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีวิธีราคาทุนได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557)

กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องแน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติอื่นซึ่งผู้ร่วมตลาดนำมาใช้ในการกำหนดราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สถานการณ์ตลาดปัจจุบัน

หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

- วิธีราคาทุน

หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมด ด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย ซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

#### 2.2.2.4 ส่วนที่ 4 การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์ นั้นโดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- ก) เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
- ข) เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ
- ค) สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ง) เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานกิจการต้องปฏิบัติตาม

ผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ

(1) กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนอย่างไรก็ตามหากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนที่ลดลงต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของผู้ถือหุ้น

(2) กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ค่าที่เคยบันทึกไว้จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดจำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน

ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือ ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของผู้ถือหุ้น หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านกำไรหรือขาดทุน

การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมกิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

### 2.2.2.5 ส่วนที่ 5 การตัดจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกจากบแบแสดงฐานะการเงิน) เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก

ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นและต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)

ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสียหรือยกเลิก ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

### 2.2.2.6 ส่วนที่ 6 การเปิดเผยข้อมูล

#### ก) วิธีมูลค่ายุติธรรม และวิธีราคาทุน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สัญญาเช่า โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- (1) กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน
- (2) หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ และในสถานการณ์ใด
- (3) หากการจัดประเภททำได้ยาก กิจการต้องใช้ดุลพินิจเลือกเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแยกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ในการแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ
- (4) ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย
- (5) จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับ รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และ

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด การเปลี่ยนแปลงสะสมในมูลค่ายุติธรรม ที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุน มายังกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

(6) ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนหรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

(7) ภาวะผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนา อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

#### ข) วิธีมูลค่ายุติธรรม

(1) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบบยอระหว่างมูลค่าตามบัญชี ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเงินลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยประกอบไปด้วย (ไม่จำเป็นต้อง แสดงรายการเปลี่ยนแปลง) ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่ม ที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่ง จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่นๆ ผลกำไร หรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายการที่แตกต่างออกไป และจากการ แปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่นำเสนอรายการ การโอนไปหรือโอนสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานภายในกิจการการเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

(2) เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของงบการเงิน เช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำ สินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ กิจการต้อง เปิดเผยการกระทบบยอระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้ กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้วซึ่งรวมอยู่ใน งบการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวมของภาวะผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับ และยอดปรับปรุงที่มีนัยสำคัญอื่นๆ

(3) ในกรณีที่ยกเว้นบางกรณีที่กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนโดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การกระทบบยอจะต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

นั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น เนื่องจากขาดข้อมูลที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อ ประกอบด้วย รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้) และเมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม เมื่อพบข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และจำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

#### ค) วิธีราคาทุน

กิจการที่ใช้ราคาทุนต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- (1) วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้
- (2) อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้
- (3) มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคา

สะสม (รวมกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

(4) การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการซื้อกับส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายการในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ

สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่ม

สินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่นๆ

#### ● ค่าเสื่อมราคา

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้และจำนวน

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับรายการในระหว่างงวดตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์



ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่าบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ

(5) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ เมื่อกิจการไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับรายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและคำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

#### 2.2.2.7 ส่วนที่ 7 การปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี

##### ก) วิธีมูลค่ายุติธรรม

กิจการที่ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยได้เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการหรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้นเป็นการปรับปรุงในกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้

(1) หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามค่านियามที่กำหนดไว้) กิจการอาจปฏิบัติโดยปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกที่สุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

(2) หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

##### ข) วิธีราคาทุน

กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด สำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี เมื่อกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรกและเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มเติมด้วย

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มา โดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการในอนาคต

#### 2.2.2.8 ส่วนที่ 8 แผนผังสรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

แผนผังสรุปแนวปฏิบัติทางบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ทุกประเภทซึ่งช่วยในการพิจารณาอสังหาริมทรัพย์ว่าจะจัดอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ประเภทไหน ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใด ซึ่งมีแนวทางในการพิจารณาดังต่อไปนี้

ก) เริ่มต้นพิจารณาก่อนว่าอสังหาริมทรัพย์ถือไว้เพื่อขายตามปกติ ธุรกิจหรือไม่ ถ้าใช่ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นสินค้าตามคำนิยาม หมายถึง ทรัพย์สินซึ่งมีไว้เพื่อขาย ตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ หรืออยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ถ้าไม่ใช่ พิจารณาต่อไป

ข) พิจารณาว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ภายในกิจการหรือไม่ ถ้าใช่ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามคำนิยาม หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการเพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ถ้าไม่ใช่ ให้พิจารณาต่อไป

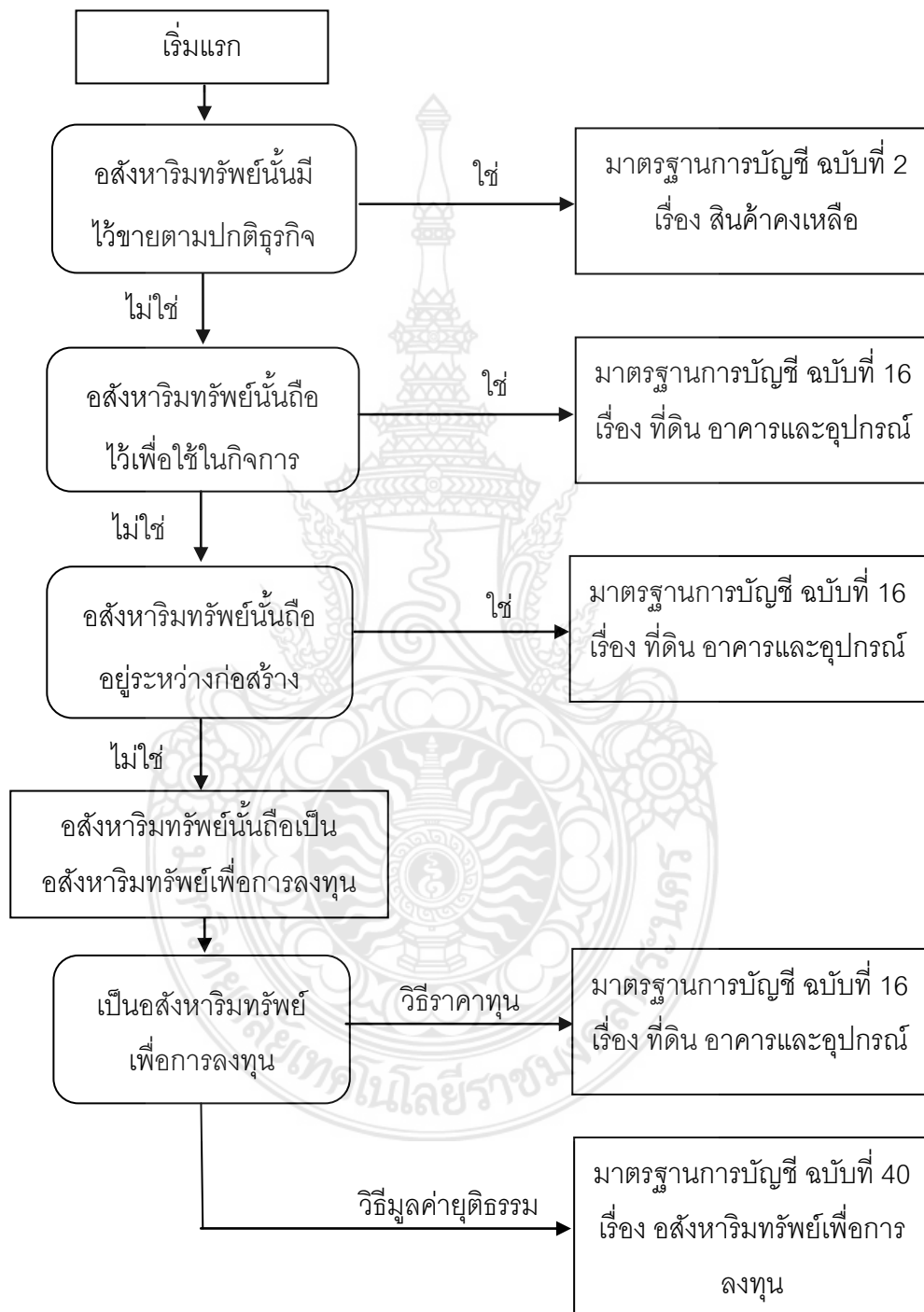
ค) พิจารณาว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการก่อสร้างหรือพัฒนาหรือไม่ ถ้าใช่ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามคำนิยาม หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ถ้าไม่ใช่ ให้พิจารณาต่อไป

ง) อสังหาริมทรัพย์ถือเป็นเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีทางเลือกในการปฏิบัติดังนี้

(1) วิธีราคาทุน ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

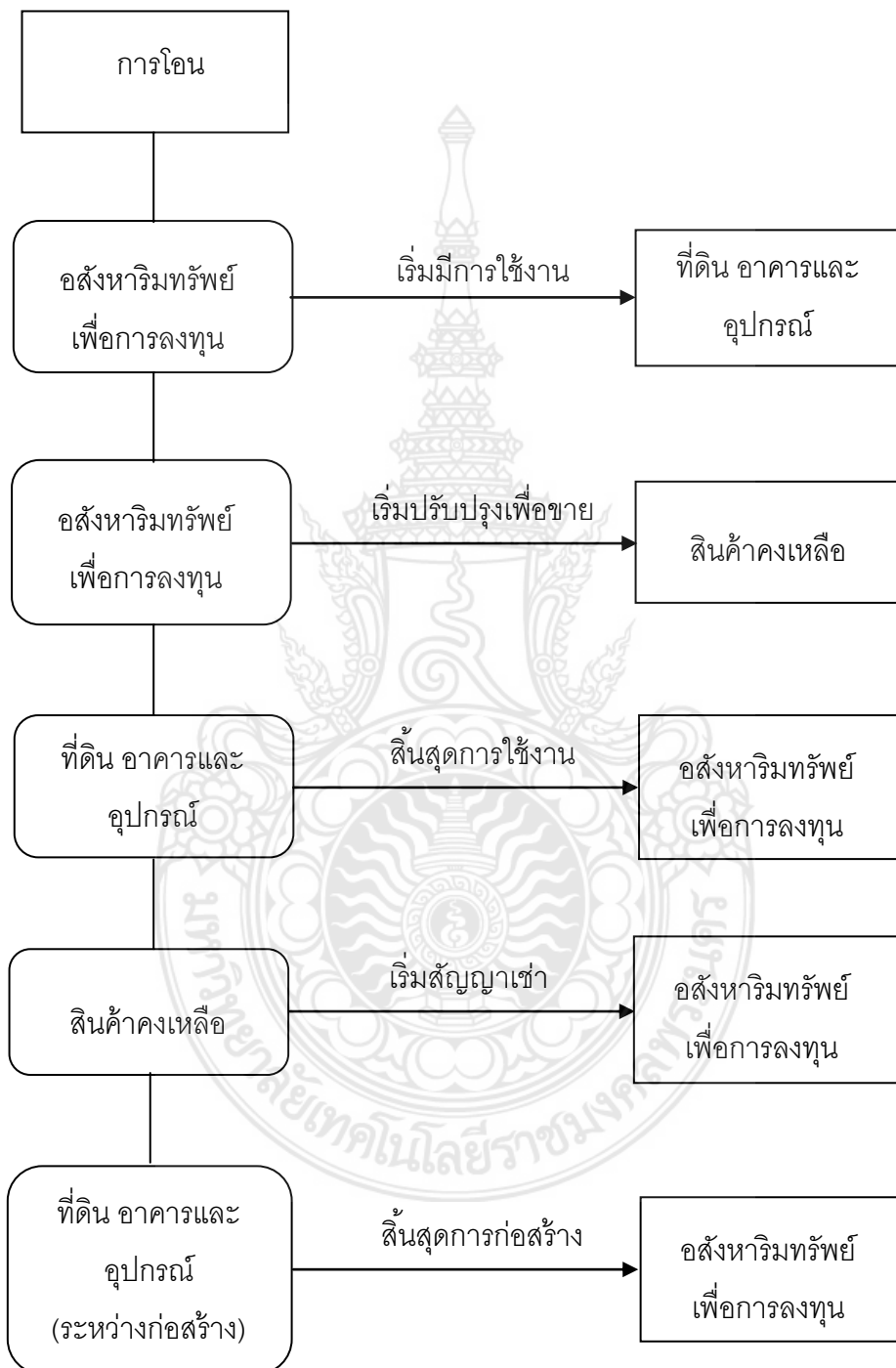
(2) วิธีราคายุติธรรม ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ราคายุติธรรม หมายถึง ราคาตลาดของสินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุลนั้น เป็นราคาที่ดีที่สุดที่ผู้ขายสามารถขายได้อย่างสมเหตุสมผล และเป็นราคาที่ดีที่สุดจะได้รับประโยชน์มากที่สุด

ภาพ 2.1 ผังสรุปแนวปฏิบัติการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ แสดงได้ ดังนี้



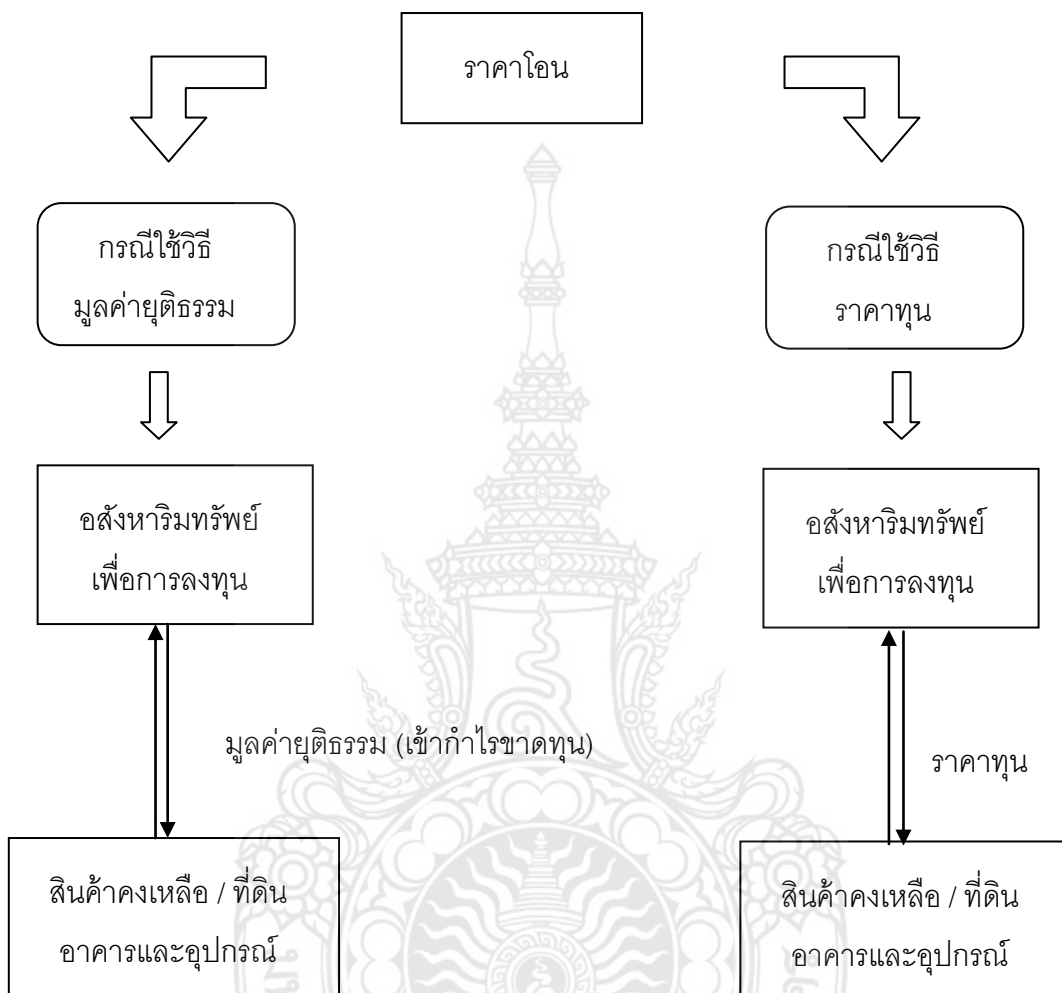
ที่มา : เสาวลักษณ์ เนตรพ่วง (2548)

ภาพ 2.2 แผนผังสรุปแนวปฏิบัติการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มายังอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สามารถแสดงได้ ดังนี้



ที่มา : จันทร์จิรา รัตนวิทยากรณ์ (2552)

ภาพ 2.3 ราคาโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสามารถแสดงได้ ดังนี้



ที่มา : จันทรจิรา รัตนวิทยากรณ์ (2552)

### 2.2.3 สรุปมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้ำคงเหลือ

จากการศึกษา มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินค้ำคงเหลือ ประเด็นหลักของการบัญชีสำหรับสินค้ำคงเหลือ คือ จำนวนต้นทุนที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์และยกยอดไปจนกว่าจะมีการรับรู้รายได้ที่สัมพันธ์กัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้ำคงเหลือและการรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

ในภายหลัง รวมทั้งการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลืออีกด้วย

สรุปหลักเกณฑ์ และวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาในครั้งนี้ ได้เป็น 4 ส่วน ดังนี้

2.2.3.1 ส่วนที่ 1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

2.2.3.2 ส่วนที่ 2 การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

2.2.3.3 ส่วนที่ 3 การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

2.2.3.4 ส่วนที่ 4 การเปิดเผยข้อมูล

2.2.3.1 ส่วนที่ 1 คำจำกัดความที่สำคัญเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

ก) สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ รวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขายต่อ เช่น ที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขายต่อ

(2) อยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย

(3) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิต

สินค้าหรือให้บริการ

ข) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จ และต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่สะท้อนถึงมูลค่าดังกล่าวมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ อาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

ค) มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือ จะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงราคาที่จะได้รับจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ ในการขายสินค้าคงเหลือแบบเดียวกันในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

2.2.3.2 ส่วนที่ 2 การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ

ต้นทุนการแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน สามารถอธิบายได้ดังนี้

ก) ต้นทุนในการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ อกรักษาเข้า และภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่ายและต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบและบริการ ในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้า ให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออกในการคำนวณต้นทุนในการซื้อด้วย

ข) ต้นทุนแปลงสภาพ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งส่วนที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบทั้งส่วนที่คงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรที่เกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่ปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตจะต้องไม่เพิ่มขึ้นแม้ว่าการผลิตจะลดต่ำลงหรือไม่มีการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ถูกปันส่วนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ในช่วงเวลาที่มีการผลิตสูงผิดปกติจำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยก็จะถูกปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตน้อยลง เพื่อไม่ให้สินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะปันส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตตามต้นทุนการผลิตที่ใช้จริง

ค) ต้นทุนอื่น ๆ สามารถนำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ หากเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น ต้นทุนในการออกแบบผลิตภัณฑ์สำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะไปรวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้น แต่ไม่รวมถึงต้นทุนที่ไม่นำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือ ซึ่งให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า ต้นทุนในการขาย เป็นต้น

ง) ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ ให้วัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยต้นทุนในการผลิต ส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ

จ) ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ทางชีวภาพ ใช้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งจะวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่าดังกล่าวให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ฉ) เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ ใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีก อาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ วิธีราคาขายปลีกคำนวณโดยใช้มูลค่าขายของสินค้าหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม อัตรากำไรขั้นต้นต้องคำนึงถึงสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยปกติมักจะใช้อัตราร้อยละถัวเฉลี่ยของแผนกขายปลีกแต่ละแผนก

ช) การคำนวณต้นทุน ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสืบเปลี่ยนกันได้ และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้น และแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการใด โดยเฉพาะต้องคำนวณโดยวิธีใช้ราคาเจาะจง นอกเหนือจากนี้ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะการใช้ต่างกัน อาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม

ซ) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้อ้างอิงกับหลักฐานเกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจากสินค้าคงเหลือซึ่งเชื่อถือได้มากที่สุด ในขณะที่ประมาณมูลค่า ให้พิจารณาการเปลี่ยนแปลงของราคาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันสิ้นงวดซึ่งยืนยันสถานการณ์นั้นได้ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันสิ้นงวด และให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของกิจการในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย

### 2.2.3.3 ส่วนที่ 3 การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ต้องรับรู้โดยการนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว



#### 2.2.3.4 ส่วนที่ 4 การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

- ก) นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ รวมถึงวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
- ข) มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ
- ค) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- ง) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดบัญชีนั้น
- จ) มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
- ฉ) มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชี
- ช) สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้า
- ช) มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

### 2.3 แนวคิดการประเมินราคาสินทรัพย์

ในการประกอบกิจการหรือดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์จำเป็นต้องทราบมูลค่าหรือราคาของสินทรัพย์นั้นเป็นฐานทุกครั้งไป การประเมินราคาสินทรัพย์จึงเป็นงานที่มีความสำคัญทั้งในภาครัฐบาล ภาคเอกชน และประชาชนทั่วไปที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์

ปัจจุบันวิธีการที่เป็นที่ยอมรับในการประเมินราคามี 3 วิธี ได้แก่ 1) วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด 2) วิธีต้นทุน 3) วิธีรายได้ ซึ่งแต่ละวิธีจะมีหลักการในการคำนวณที่แตกต่างกันออกไปและผู้ประเมินราคาต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการที่เหมาะสมกับสินทรัพย์ที่ต้องประเมินราคา ดังนี้

### 2.3.1 วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Approach)

วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดเป็นการหามูลค่าตลาดของสินทรัพย์ที่ประเมินราคา โดยอาศัยการรวบรวมข้อมูลเปรียบเทียบจากสินทรัพย์อื่น ๆ ที่มีลักษณะความคล้ายคลึงกันในด้านต่าง ๆ มากที่สุด ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และปรับแก้ปัจจัยความต่างที่มีอยู่ระหว่างสินทรัพย์ที่ประเมินกับสินทรัพย์เปรียบเทียบเหล่านั้นแล้วจึงสรุปผลเป็นความเห็นผู้ประเมินที่กำหนดเป็นมูลค่าตลาดของสินทรัพย์นั้น ในวิธีเปรียบเทียบตลาดมีวิธีย่อยหลายวิธี เช่น วิธีการเปรียบเทียบโดยตรง (Direct Comparison) วิธีตารางปรับเปลี่ยนราคาซื้อขาย (Grid Adjustment) วิธีคะแนนคุณภาพถ่วงน้ำหนัก (Weighted Quality Score หรือ WQS) และวิธีสมการถดถอย (Regression Analysis) แต่ไม่ว่าวิธีใดก็ตาม ล้วนแต่ใช้ราคาซื้อขายจากตลาดทั้งสิ้น

### 2.3.2 วิธีต้นทุน (Cost Approach)

วิธีต้นทุนหรือวิธีมูลค่าต้นทุนทดแทนคงเหลือสุทธิ (Depreciated Replacement Cost หรือ DRC) หลักการสำคัญของวิธีนี้ คือ มูลค่าของสินทรัพย์ได้จากผลรวมของมูลค่าที่ดินและมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง กล่าวคือ มูลค่าที่ดินหาได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลซื้อขายที่มีสภาพการใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันจากตลาดโดยใช้ วิธีคะแนนคุณภาพถ่วงน้ำหนัก (Weighted Quality Score หรือ WQS) ตามที่ได้กล่าวในวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด หรือวิธีอื่น ๆ ส่วนมูลค่าอาคารได้จากต้นทุนทดแทนใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง โดยอ้างอิงราคาทดแทนค่าก่อสร้างอาคารและค่าเสื่อมราคาของสมาคมผู้ประเมินค่าสินทรัพย์แห่งประเทศไทย การประเมินด้วยวิธีต้นทุนอาจใช้วิธีมูลค่าคงเหลือสุทธิ หรือที่เรียกว่าสมมติฐานการพัฒนา (Residual Method or Hypothesis Method) หากไม่สามารถอนุมานราคาตลาดสำหรับที่ดินได้ โดยตั้งสมมติฐานว่าที่ดินนั้นสามารถใช้ประโยชน์สูงสุดคืออะไร แล้วนำราคาซื้อขายที่คาดว่าจะได้ประโยชน์สูงสุดมาหักออกด้วยราคาทุนอาคารตามสภาพ หลักจากการหักค่าเสื่อมราคาและองค์ประกอบอื่น ๆ ตลอดจนค่าเสื่อมทางเศรษฐกิจ มูลค่าที่เหลืออยู่เป็นมูลค่าที่ดิน

### 2.3.3 วิธีรายได้ (Income Approach)

วิธีรายได้เป็นวิธีการประเมินราคาที่ใช้สำหรับสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ หรือประเมินราคาในแง่ของการลงทุน เช่น โรงแรม ห้างสรรพสินค้า สำนักงานให้เช่า โรงพยาบาล เป็นต้น วิธีรายได้ยังเหมาะกับสินทรัพย์ที่ราคาตลาดหรือราคาเสนอขายที่มีความเบี่ยงเบนสูง หรือสินทรัพย์ที่มีข้อจำกัดการใช้งานในเรื่องของเวลา ซึ่งทำให้ราคาตลาดนั้นไม่มีเสถียรภาพ ส่วนใหญ่เกิดจากการนำสินทรัพย์มาให้เช่า วิธีการนี้เป็นวิธีที่นำมาใช้พิจารณาพร้อมกับวิธีประเมินราคาต้นทุนและ

วิธีเปรียบเทียบราคาตลาดได้อย่างมีเหตุผลที่มีระดับความเชื่อมั่นมากขึ้นในสถานะของตลาด อสังหาริมทรัพย์ที่แตกต่างกันออกไป การประเมินราคาด้วยวิธีรายได้มี 2 วิธีย่อย คือ วิธีคิดผลตอบแทนทางตรง (Direct Capitalization Method) และวิธีคำนวณมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่เป็นกระแสเงินสด (Discounted Cash Flow หรือ DCF) ไม่ว่าจะ เป็นวิธีการใดก็ตาม ต่างใช้ลักษณะการแปลงรายได้มาเป็นมูลค่า

สำหรับที่ใช้ในการเกษตร ที่ดินที่มีความอุดมสมบูรณ์สูงก็จะให้ผลตอบแทนที่มีค่ามากกว่าที่ดินที่มีความอุดมสมบูรณ์ต่ำ แต่ทั้งนี้ทั้งนั้น ปัจจัยที่ส่งผลต่อราคาที่ดินก็ไม่ได้ขึ้นอยู่กับผลิตภาพทางการเกษตรเพียงอย่างเดียว แต่ยังขึ้นอยู่กับมูลค่าของที่ดินที่เกิดจากความได้เปรียบของสถานที่ตั้ง มูลค่าของแร่ธาตุ/น้ำมันที่อยู่ในดิน มูลค่าของที่ดินที่เกิดจากการเก็งกำไรด้วย เป็นต้น แนวคิดในการประเมินราคาสินทรัพย์ ดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการประเมินราคาที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

## 2.4 ความเป็นมาและนโยบายการบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

### 2.4.1 ความเป็นมาของเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

ตามพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ.2518 มาตรา 9 บัญญัติให้จัดตั้งกองทุนขึ้นกองทุนหนึ่ง เรียกว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ในกระทรวงการคลัง ประกอบด้วยเงินและทรัพย์สิน ตามมาตรา 10 เพื่อเป็นทุนหมุนเวียนและใช้จ่ายเพื่อการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม รายได้ที่ ส.ป.ก. ได้รับจากการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมให้นำส่งเข้าบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม โดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ส่วนการใช้จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ให้กระทำได้เฉพาะเพื่อการปฏิรูปที่ดินฯ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนดโดยความเห็นชอบจากกระทรวงการคลัง

### 2.4.2 วัตถุประสงค์การจัดตั้งกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

2.4.2.1 เพื่อให้มีลักษณะเป็นสถาบันการเงินสำหรับเกษตรกร และสถาบันเกษตรกรในเขตปฏิรูปที่ดิน

2.4.2.2 เพื่อให้มีเงินหรือทรัพย์สินที่จะนำมาใช้จ่ายในการปฏิรูปที่ดินในลักษณะที่แตกต่างไปจากเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี

2.4.2.3 เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการใช้จ่ายเงินเพื่อการปฏิรูปที่ดิน

2.4.2.4 เพื่อให้มีเงินกองทุนเพียงพอที่จะนำมาใช้จ่ายตามโครงการปฏิรูปที่ดิน

2.4.2.5 เพื่อให้มีรายได้หมุนเวียนกลับมาใช้จ่ายตามโครงการปฏิรูปที่ดิน

2.4.2.6 เพื่อเป็นพื้นฐานหรือรากฐานในการก่อตั้งสถาบันการเงินเพื่อการปฏิรูปที่ดินหรือธนาคารที่ดินในอนาคต

ขอบเขตของงานกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เกี่ยวข้องกับการจัดที่ดินให้เกษตรกรมีสิทธิและการถือครองในที่ดินเพื่อเกษตรกร การให้ความช่วยเหลือในการพัฒนาอาชีพเกษตรกร การปรับปรุงสภาพการผลิตและจำหน่ายผลิตผลทางการเกษตรให้เกิดผลดียิ่งขึ้น

เงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกร ตามมาตรา 10 ประกอบด้วย

1. เงินที่ได้รับจากงบประมาณแผ่นดิน
2. เงินหรือทรัพย์สินอื่นที่ได้รับจากรัฐบาลหรือจากแหล่งต่างๆ ภายในประเทศหรือต่างประเทศ หรือองค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลอื่น
3. เงินที่ได้รับจากกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร ตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
4. เงินดอกผลหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ ส.ป.ก. ได้รับเกี่ยวกับการดำเนินการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกร

#### 2.4.3 หน่วยงานที่รับผิดชอบ

หน่วยงานที่รับผิดชอบในการควบคุมเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ การเบิกจ่าย การรับและนำส่งเงิน ตลอดจนการลงบัญชีเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ คือ

2.4.3.1 ส.ป.ก.จังหวัด มีหน้าที่ลงบัญชี และรายงานผลการรับ-จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในส่วนที่ได้รับโอนจาก ส.ป.ก. ไปดำเนินการ เพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงิน รวมทั้งการรับและนำส่งเงินให้เป็นไปตามระเบียบ ตลอดจนควบคุมผลการดำเนินการตามโครงการให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

2.4.3.2 สำนักบริหารกองทุน มีหน้าที่ลงบัญชีเพื่อควบคุมและรายงานผลการรับ-จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในส่วนที่ดำเนินงานที่ส่วนกลาง รวมทั้งควบคุมและติดตามรวบรวมผลการเบิกจ่ายเงิน การรับและนำส่งเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ของ ส.ป.ก.จังหวัด และนำส่งข้อมูลรายงานการเงินประจำเดือนของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ผ่านเว็บไซต์ของระบบฐานข้อมูลการคลังและเศรษฐกิจของจังหวัด (CFO) และระบบการบริหารการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ (GFMIS) ตลอดจนทำงบการเงินประจำปีเสนอสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบและรับรอง

ก่อนเสนอรายงานผลการรับ-จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และรายงานข้อมูลเงินนอกงบประมาณ (เงินได้ที่ไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน) ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 170 ต่อคณะรัฐมนตรี และรัฐสภาเพื่อทราบต่อไป

#### 2.4.4 ระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม วัตถุประสงค์ของระบบบัญชี

##### 2.4.4.1 วัตถุประสงค์ในการกำหนดระบบบัญชี สำหรับส่วนกลาง เพื่อ

ก) ควบคุมการเบิกจ่ายเงิน การรับและนำส่งเงินรายได้ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค

ข) สรุปและแสดงผลการดำเนินงานตลอดจนฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ตามวิธีการและหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

ค) เป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารระดับสูง คณะกรรมการใช้ควบคุมและกำหนดนโยบาย ตลอดจนแผนงานต่างๆ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปตามแผนมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ง) รายงานข้อมูลทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ประจำเดือน ผ่านระบบ CFO และระบบ GFMIS ให้กรมบัญชีกลาง เพื่อรวบรวมข้อมูลเงินนอกงบประมาณของส่วนราชการให้เป็นระบบ

จ) เสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบและรับรอง ก่อนเสนอรายงานผลการรับ-จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และรายงานข้อมูลเงินนอกงบประมาณ (เงินได้ที่ไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน) ต่อคณะรัฐมนตรีและรัฐสภา ตามที่กำหนดใน พ.ร.บ.การปฏิรูปที่ดินฯ และตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 170

##### 2.4.4.2 วัตถุประสงค์ในการกำหนดระบบบัญชี สำหรับส่วนภูมิภาค เพื่อ

ก) ควบคุมและรายงานผลการรับ-จ่ายเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่ได้รับโอนขยายปีจากส่วนกลางไปดำเนินการ

ข) ควบคุมการจัดซื้อทรัพย์สินต่างๆ ตลอดจนลูกหนี้รายตัวของแต่ละโครงการ

ค) ควบคุมและเร่งรัดการจัดเก็บหนี้สิน รวมทั้งการนำส่งเงินเข้ากองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ให้ครบถ้วนและมีประสิทธิภาพ

ง) จัดทำรายงานการเงินเสนอสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ตรวจสอบเพื่อจัดทำงบการเงินรวมประจำปีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ต่อไป

จ) เป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารในระดับต่างๆ ใช้ควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผนงานตลอดจนใช้ในการวิเคราะห์ประเมินผลและตัดสินใจ

ฉ) เป็นหลักฐานให้หน่วยงานตรวจสอบของ ส.ป.ก. และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบติดตามและประเมินผลการดำเนินงานต่อไป

#### 2.4.5 การควบคุมการเบิกจ่ายเงิน

การปฏิบัติเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงิน การรับเงินและการนำส่งเงินให้ถือปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ว่าด้วยการใช้จ่ายเงิน การเบิกจ่ายเงิน และการเก็บรักษาเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2550 และหรือคำสั่ง ส.ป.ก. ที่เกี่ยวข้องแล้วแต่กรณี

#### 2.4.6 นโยบายและขอบเขตของระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

##### 2.4.6.1 ใช้ระบบบัญชีคู่ หลักเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)

2.4.6.2 แยกระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ออกเป็นชุดหนึ่งต่างหากจากระบบบัญชีชุดส่วนราชการ และใช้หลักการกระจายอำนาจ (Decentralized) คือ ระบบบัญชีส่วนกลางและระบบบัญชีส่วนภูมิภาค โดยมีระบบการบันทึกควบคุมรายการบัญชีที่สามารถแสดงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงิน ในส่วนที่รับผิดชอบได้ โดยมีบัญชีระหว่างกันเพื่อแสดงความสัมพันธ์ และควบคุมรายการที่เกี่ยวข้อง เมื่อสิ้นปีบัญชี ส่วนกลางมีหน้าที่ในการรวบรวมและจัดทำงบการเงินรวม (Consolidation) เพื่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

##### 2.4.6.3 หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

###### ● ที่ดิน

ก) ควบคุมที่ดินทุกประเภทที่ ส.ป.ก. ได้มาเพื่อการปฏิรูปที่ดิน จำแนกตามประเภทที่ดินที่ได้มา ดังนี้

(1) ที่ดินเอกชน หมายถึง ที่ดินที่บุคคลมีสิทธิครอบครอง หรือกรรมสิทธิ์ตามประมวลกฎหมายที่ดินรวมทั้งที่ดินที่มี สค.1 ด้วย เช่น ที่ดิน จัดซื้อ เวนคืน บริจาคและพระราชทาน จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน”

(2) ที่ดินของรัฐ หมายถึง บรรดาที่ดินทั้งหลายอันเป็นทรัพย์สินของแผ่นดิน หรือสาธารณสมบัติของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และที่ดินในเขตป่าสงวนแห่งชาติที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ได้อนุมัติให้บุคคลเข้าอยู่อาศัย หรือ

ทำประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยป่าสงวนแห่งชาติ เช่น ที่ราชพัสดุ ที่สาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ดินป่าสงวนแห่งชาติ เป็นต้น จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีสิทธิประโยชน์ที่ดิน”

(3) ที่ดินที่จัดซื้อด้วยเงินกองทุนที่ดิน เป็นที่ดินซึ่งได้มาตามมติ คณะกรรมการการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ครั้งที่ 2/2536 วันที่ 11 มีนาคม 2536 เห็นชอบ แนวทางการจัดซื้อที่ดินจากเกษตรกร ซึ่งได้รับการจัดที่ดินตามโครงการกองทุนที่ดินไม่รวมค่ารังวัด และแบ่งแยก หรือค่าตรวจจสอบที่ดิน จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน – กองทุนที่ดิน” (ปัจจุบัน ได้รวมเป็นที่ดินเอกชน)

ข) ในทางบัญชีจะแสดงไว้ซึ่งมูลค่าที่ดิน ดังนี้

(1) ที่ดินเอกชนจะแสดงมูลค่าที่ดินในราคาทุนที่ซื้อหรือกรณีที่ดิน บริจาคจะแสดงมูลค่าที่ดินตามราคาประเมินกรมที่ดินในปีที่ได้รับบริจาค

(2) ที่ดินของรัฐ จะบันทึกบัญชีเฉพาะพื้นที่ที่ได้จัดให้เกษตรกรเข้าทำ ประโยชน์แล้วโดยแสดงมูลค่าที่ดินตามที่ประเมินได้

(3) ที่ดินที่จัดซื้อด้วยเงินกองทุนที่ดิน จะแสดงมูลค่าที่ดินตามราคา ที่กองทุนที่ดินซื้อ

ส่วนรายละเอียดของที่ดิน ให้จัดทำในรูปทะเบียน ซึ่งทะเบียนที่ดินที่จัดซื้อ โดยเงินกองทุนที่ดิน ให้จัดทำทะเบียนคุมแยกต่างหากจากทะเบียนที่ดินที่จัดซื้อด้วยเงินกองทุน การปฏิรูปที่ดินฯ

- อาคารและสิ่งก่อสร้าง

ให้รับรู้รายการสินทรัพย์ถาวรประเภทอาคารและสิ่งก่อสร้าง ครุภัณฑ์ ด้วย ราคาทุน สำหรับทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มาในราคาต่อหน่วยหรือต่อชุด/กลุ่ม ซึ่งมีมูลค่าขั้นต่ำตั้งแต่ 5,000 บาทขึ้นไป และคำนวณค่าเสื่อมราคาตามตารางกำหนดอายุการใช้งาน และอัตราค่าเสื่อมราคา สินทรัพย์ถาวรตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก 1 ของคู่มือระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม กรณีเป็นทรัพย์สินที่ได้รับบริจาคให้บันทึกรายการทรัพย์สินนั้นคู่กับบัญชีรายได้ จากการรับบริจาคหรือการรับรู้ เพื่อทยอยรับรู้เป็นรายได้ตามอายุการใช้งานของทรัพย์สินดังกล่าว

สำหรับรายการทรัพย์สินที่ซื้อหรือได้มาในโครงการเดียวกัน ไม่สามารถ แยกมูลค่าเป็นแต่ละรายการได้ ให้บันทึกด้วยบัญชีค่าใช้จ่ายโครงการลดจ่าย และทยอยรับรู้ เป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาที่ใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินดังกล่าวด้วยบัญชีค่าใช้จ่ายโครงการลดจ่าย

ลูกหนี้ ซึ่งเกิดจากการดำเนินการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ได้แก่

ก) การเช่าซื้อที่ดิน

(1) การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อที่ดิน จะแสดงไว้เป็นลูกหนี้ค่าเช่าซื้อ เท่ากับมูลค่าที่ดินที่ให้เช่าซื้อ (ไม่รวมดอกเบี้ย)

(2) การรับรู้ดอกเบี้ยเช่าซื้อเป็นรายได้ในแต่ละคราวที่ได้รับชำระเงิน หรือ การรับรู้ดอกเบี้ยเช่าซื้อที่พึงจะได้รับเป็นรายได้ในวันสิ้นงวดบัญชี ให้เป็นไปในลักษณะเดียวกับ การรับรู้ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน โดยคำนวณดอกเบี้ยเช่าซื้อเป็นรายได้จากเงินต้นที่ลดลง

ข) การเช่าซื้อที่ดินตามโครงการกองทุนที่ดิน

(1) การบัญชีเช่าซื้อที่ดินตามโครงการกองทุนที่ดิน แสดงไว้ในลักษณะ เป็นลูกหนี้เช่าซื้อ – กองทุนที่ดิน

(2) ให้เรียกเก็บค่าเช่าซื้อที่ดินสำหรับที่ดินที่จัดซื้อโดยกองทุนที่ดิน เฉพาะ ค่ารังวัดแบ่งแยกที่ดินหรือค่าตรวจสอบที่ดิน

(3) เงินค่าเช่าซื้อที่ดินตามโครงการกองทุนที่ดิน ถือเป็นรายได้ ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และให้นำส่งเข้ากองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

(4) การบันทึกบัญชีรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินกองทุนที่ดิน ให้ใช้สมุด บัญชีแยกประเภททั่วไปแยกต่างหากจากบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

ค) การให้สินเชื่อ (เงินกู้)

(1) ในทางบัญชี จะแสดงไว้ในลักษณะเป็นลูกหนี้

(2) การรับรู้ดอกเบี้ยจากการให้สินเชื่อเป็นรายได้ในแต่ละงวดที่ได้รับ เงินหรือการรับรู้ดอกเบี้ยเงินกู้ที่พึงจะได้รับเป็นรายได้ในวันสิ้นงวดบัญชีนั้นๆ ให้คำนวณดอกเบี้ย เงินกู้เป็นรายได้จากยอดเงินต้นที่คงค้าง ณ วันที่ได้รับชำระเงินหรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี

ง) รายได้ค้างรับ

การรับรู้รายได้ค้างรับ เช่น ค่าเช่าค้างรับ ดอกเบี้ยค้างรับ ค่าภาษีบำรุง ท้องที่ค้างรับ ค่าปรับค้างรับ เป็นต้น ให้เป็นรายได้ในแต่ละงวดบัญชีจะรับรู้ทั้งรายได้ที่ค้างจริง ตามสัญญา และที่พึงจะได้รับในงวดบัญชีนั้นๆ



- หลักการบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

- ก) การรับรู้หนี้สิน

ประเภทเจ้าหนี้/ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย จะรับรู้เมื่อเกิดภาระผูกพัน ตามกฎหมาย/สัญญา หรือจากการได้รับสินค้า/บริการแล้ว แต่ยังไม่ได้ชำระเงินให้เจ้าหนี้/ผู้มีสิทธิ ได้แก่ เจ้าหนี้เงินกู้ เจ้าหนี้พันธบัตรที่ดิน และดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นต้น

- ข) ส่วนทุน

ให้ควบคุมและแสดงไว้ในบัญชีตามลักษณะการได้มา ดังนี้

(1) กรณีที่ได้รับสมทบจากงบประมาณแผ่นดิน จะควบคุม และ แสดง ด้วย “บัญชีเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดิน – รับจากงบประมาณ”

(2) กรณีได้รับบริจาคหรือทรัพย์สินจากรัฐบาล หรือจากแหล่งต่างๆ ภายในประเทศหรือต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ หรือบุคคลอื่นๆ จะควบคุม และ แสดงด้วย “บัญชีเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดิน – รับบริจาค”

และเพื่อให้กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ สามารถปฏิบัติตามนโยบายบัญชี เรื่อง การรับเงินงบประมาณ การรับเงินบริจาคให้รับรู้เป็นรายได้ ตามระบบบัญชีที่ปรับใหม่จึงให้ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ปรับปรุงบัญชีเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดิน – รับจากงบประมาณ และ เงินกองทุนการปฏิรูปที่ดิน – รับบริจาค เข้าเป็นบัญชีเดียวกันคือ “บัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม”

กรณี ส.ป.ก. ได้รับบริจาคทรัพย์สินซึ่งเป็นที่ดิน เมื่อ ส.ป.ก. ได้จัดประโยชน์ ที่ดินที่ได้รับบริจาคให้เกษตรกรแล้ว ให้ควบคุมและแสดงด้วยบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการบริจาค” ตามราคาประเมินกรมที่ดินในปีที่ได้รับบริจาค

กรณีได้รับสิทธิประโยชน์การใช้ทรัพย์สินจากรัฐบาลหรือหน่วยงานรัฐหรือ ตามผลแห่งกฎหมายการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม หรือกฎหมายอื่นๆ เพื่อประโยชน์ในการ ปฏิรูปที่ดิน เช่น ได้รับสิทธิประโยชน์การใช้ที่ดินของรัฐ ที่ราชพัสดุ ที่สาธารณประโยชน์ เพื่อการ ปฏิรูปที่ดิน เป็นต้น จะแสดงด้วย “บัญชีกองทุนฯ – สิทธิประโยชน์ที่ดิน” เมื่อจัดประโยชน์ ในที่ดินตามราคา ที่ประเมินได้

- หลักการเกี่ยวกับรายได้ และค่าใช้จ่าย

การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชี จะรับรู้ทั้งรายได้และ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและที่พึงจะได้หรือจ่ายในงวดบัญชีนั้นๆ

รายได้ หมายถึง รายได้ทุกประเภทที่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้รับ เช่น รายได้จากเงินงบประมาณ เงินรับบริจาค ค่าเช่าที่ดินรับ ดอกเบี้ยรับ ค่าภาษีบำรุงท้องที่รับ รายได้อื่น เป็นต้น

ค่าใช้จ่าย หมายถึง รายการค่าใช้จ่ายในลักษณะจ่ายขาดที่ไม่ต้องใช้คืน กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการส่งเสริมการเกษตร ค่าใช้จ่ายในการรังวัดที่ดิน ค่าภาษีบำรุงท้องที่จ่าย ค่าจ้างลูกจ้างชั่วคราวและเงินประกันสังคม ค่าใช้จ่ายในการบริหารเงินกองทุน การปฏิรูปที่ดินฯ ค่าควบคุมงานตามโครงการต่างๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายประเภท ค่าเสื่อมสภาพ ของทรัพย์สินที่ทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่าย เช่น ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน เป็นต้น

## 2.5 ผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

**สิริยา สุขขา (2547)** ได้ศึกษาเรื่อง นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือ ของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย เลือกใช้นโยบายบัญชีการตีราคาสินค้าคงเหลือ วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมาคือ วิธีเข้าก่อนออกก่อน สำหรับวิธีเข้าหลังออกก่อน ไม่พบบริษัทใดเลือกใช้วิธีดังกล่าว เมื่อพิจารณาปัจจัยด้านขนาดบริษัทพบว่า บริษัทขนาดเล็ก เลือกใช้การตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อน ออกก่อนมากที่สุด รองลงมาคือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และบริษัทขนาดใหญ่เลือกใช้วิธีถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนักมากที่สุด รองลงมาคือ ใช้มากกว่า 1 วิธี และวิธีเข้าก่อนออกก่อน สำหรับผลการทดสอบ ความแตกต่างของวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามปัจจัยด้านขนาดพบว่า บริษัทขนาดใหญ่และ บริษัทขนาดเล็ก เลือกใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และตาม ปัจจัยด้านกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า การเลือกใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือของกลุ่มอุตสาหกรรม ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

**เสาวลักษณ์ เนตรพวง (2548)** ได้ศึกษาการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับ นโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวร กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค (กฟภ.) ผลการศึกษา พบว่า กฟภ. มีนโยบายบัญชีสินทรัพย์ถาวรที่สอดคล้องและไม่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย นโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวรของ กฟภ. ที่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ การรับรู้ สินทรัพย์ การวัดมูลค่าเริ่มแรก การแสดงรายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมทั้งการด้อยค่า ของสินทรัพย์ด้วย สำหรับนโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวรของ กฟภ. ที่ไม่สอดคล้องตามมาตรฐาน

การบัญชีไทย ได้แก่ การวัดมูลค่าที่เกิดภายหลังของสินทรัพย์ การคำนวณค่าเสื่อมราคา การคำนวณ ต้นทุนการกู้ยืม การเลิกใช้ และการจำหน่ายสินทรัพย์ รวมถึง การจัดประเภทสินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์ ไม่มีตัวตน และเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ด้วย ดังนั้น เมื่อ กพท. แปรรูปเป็นบริษัทมหาชนจำกัด จะต้องปรับปรุงนโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวรให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย

**พิสุทธิ บุญเชย (2550)** ได้ศึกษาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กรณีศึกษา บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ผลการศึกษา สรุปได้ว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการแสดงมูลค่าจากการประเมินราคาสินทรัพย์ มาแสดงด้วยราคาทุน พบว่า มีผลกระทบต่อมูลค่ารวมของกลุ่มบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2547 ทำให้สินทรัพย์ลดลงจำนวน 74,601 ล้านบาท หนี้สินเพิ่มขึ้น 204 ล้านบาท ส่วนของผู้ถือหุ้น เฉพาะบริษัทลดลง 72,035 ล้านบาท และส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยลดลง 2,770 ล้านบาท ในส่วนของอัตราส่วนทางการเงินมีการเพิ่มขึ้นทุกอัตราส่วน ทำให้การนำเสนอตัวเลขในงบการเงิน มีทั้งที่ขึ้นและลดลง และจากการวิเคราะห์แนวโน้มของราคาหุ้นสามัญโดยใช้การทดสอบค่าสถิติ พบว่า ก่อนและเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีราคาหุ้นสามัญของบริษัท ไม่มีความแตกต่างกันที่ ระดับนัยสำคัญ 0.05 และยังมีข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ คือ ก่อนใช้งบการเงินผู้ลงทุน ต้องให้ความสำคัญต่อนโยบายการบัญชีของแต่ละบริษัท ผู้ลงทุนต้องให้การพิจารณาอย่างรอบคอบ ในการดูงบการเงินเพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุนและใช้ความระมัดระวังในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน

**ประภา หนูสิงห์ (2551)** ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากราคาตีใหม่มาเป็นราคาทุน : หลักฐานเชิงประจักษ์ จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากปัจจัยที่นำมาศึกษาคือ อัตราการเปลี่ยนแปลงของกำไรสุทธิ และอัตราส่วนค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ต่อสินทรัพย์รวม พบว่า อัตราส่วนค่าเสื่อมราคาของส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต่อกำไรสุทธิ มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากราคาตีใหม่มาใช้ราคาทุน ในขณะที่อัตราการเปลี่ยนแปลงของกำไรสุทธิ และอัตราส่วนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต่อสินทรัพย์รวม ไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

**อัจฉรา เบญญาอภิกุล (2551)** ได้ศึกษานโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า (1) มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดให้บันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

เป็นสินทรัพย์ด้วยราคาทุน และวัดมูลค่า ณ วันที่ไต่ถามการเงินด้วยราคาหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่า หรืออาจแสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่ รวมทั้งให้ทางเลือกในการนำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับการได้มา มารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ (2) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวิธีการวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ไต่ถามการเงิน 3 วิธี คือ วิธีราคาที่เป็นใหม่ วิธีราคาทุน และวิธีราคาที่เป็นใหม่ร่วมกับราคาทุน นอกจากนี้ มีวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ 4 วิธี คือ วิธีเส้นตรง วิธีจำนวนผลผลิต วิธียอดลดลง และวิธีอัตราที่เพิ่มขึ้น (3) บริษัทส่วนใหญ่วัดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ด้วยราคาทุน และคำนวณค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงตามอายุการใช้งาน โดยประมาณ (4) ผลการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เกิดจากการตีราคาใหม่และการพิจารณาการด้อยค่าอาจมีจำนวนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สุทธิ ณ วันที่ไต่ถามการเงิน

**จันทร์จิรา รัตนวิทยากรณ์ (2552)** ได้ศึกษาถึงผลของการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีต่อธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า หากมีการประกาศใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะส่งผลให้งบการเงินของกิจการมีการแสดงรายการที่เพิ่มขึ้นจากการแบ่งประเภทของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในงบดุล งบกำไรขาดทุนและการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และยังส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายงานทางการเงินที่เกิดจากการเลือกวิธีการวัดมูลค่าของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมทั้งยังส่งผลให้งบการเงินของกิจการสะท้อนฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงในปัจจุบัน มีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบกันได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน แต่อาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ อันได้แก่ ปัญหาในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ปัญหาการเปิดเผยข้อมูล ปัญหาในเรื่องความพร้อมของกิจการทั้งในส่วนของบุคคลและระบบบัญชีของกิจการ

**ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2552)** ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการใช้นโยบายการบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรมในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษา ณ ระดับความเชื่อมั่น 95% พบว่า การเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่มีความคงทนถาวรน้อย พบว่า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิรวม แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับกำไรขาดทุนก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีจ่าย การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการสินทรัพย์จำพวกวัสดุประดับตกแต่งห้องพักต่างๆ ภายในห้องพักพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิรวม แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในกลุ่ม Big 4 การเลือกนโยบายการจำแนกรายการสินทรัพย์ถาวรอย่างละเอียดออกจากโครงสร้างของอาคารพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนทุนจดทะเบียน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกลุ่ม Big 4 แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับระยะเวลาในการดำเนินงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิ และอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน การเลือกนโยบายในการกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาพบว่า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนห้องพัก บริษัทรับจ้างบริหารงานโรงแรม และจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิ แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับประสบการณ์ของผู้ทำบัญชี และจำนวนรายได้ค่าห้องพักการเลือกนโยบายการบันทึกรายการวัสดุ/สินค้าคงคลังพบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชี และการเลือกนโยบายการจัดการประเภทรายการลูกหนี้/เจ้าหนี้ค่าห้องพักลูกค้าที่มาเข้าพักพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับบริษัทรับจ้างบริหารงานโรงแรม

**วัลลภ เผ่านกรบ (2552)** ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือตามนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือ และผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินกรณีศึกษา : บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยศึกษา 3 ปัจจัย ได้แก่ ประเภทของอุตสาหกรรม ขนาดของกิจการ และสัดส่วนหนี้สินในโครงสร้างเงินทุน และทำการวิเคราะห์ถึงผลกระทบจากการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อนออกก่อนและวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ที่มีต่ออัตรากาารหมุนเวียนของสินค้าและอัตราส่วนกำไรขั้นต้น พบว่า ประเภทอุตสาหกรรมและขนาดของกิจการมีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อนออกก่อนและวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ปัจจัยด้านสัดส่วนหนี้สินในโครงสร้างเงินทุนอาจจะไม่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายดังกล่าว สำหรับด้านผลกระทบจากการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีเข้าก่อนออกก่อนและวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก พบว่า ในช่วงที่ทำการศึกษากการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่ออัตรากาารหมุนเวียนของสินค้าและอัตราส่วนกำไรขั้นต้นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

**ปราณี จันท์จิราภิวัดน์ (2553)** ได้ศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีที่มีต่อร่างมาตรฐานการบัญชีไทย (ปรับปรุง 2552) ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีที่มีปัจจัยส่วนบุคคลที่แตกต่างกัน พบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุตั้งแต่ 30 ปี ขึ้นไป ระดับการศึกษาปริญญาโท มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 10 ปี ไม่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพอื่น ส่วนใหญ่ทำงานอยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง โดย

ในรอบ 1 ปีที่ผ่านมา กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ได้เข้ารับการพัฒนาความรู้ที่เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ในส่วนของความคิดเห็น ในภาพรวมผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการปรับปรุงมาตรฐานฯ ทั้ง 3 ฉบับ แต่ยังมีบางประเด็นคำถามของทั้งฉบับที่ 16 ฉบับที่ 23 และฉบับที่ 40 ที่ผู้ทำบัญชียังไม่แน่ใจว่า เมื่อประกาศใช้จริงจะมีปัญหาต่อการปฏิบัติงานมากนักน้อยเพียงใด ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีระดับการศึกษา ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ กลุ่มอุตสาหกรรมและการรับทราบข่าวสาร การออกržางมาตรฐานที่ต่างกันมีระดับความคิดเห็นแตกต่างกัน ดังนั้นทางสภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทย ควรเผยแพร่ให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีถึงวัตถุประสงค์ ผลกระทบและประโยชน์ของมาตรฐานฯ โดยคำนึงถึงอายุและประสบการณ์ของผู้ทำบัญชีให้รับทราบแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันก่อนที่จะมีการประกาศใช้จริง

**ศรัญญา เจียงทิพากร (2553)** ได้ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดมูลค่า ในภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กับผลการดำเนินงาน ในอนาคตของกิจการ ความมีคุณค่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความทันต่อเวลาของข้อมูล พบว่าบริษัทจะมีความเสี่ยงทางการเงินหรือไม่ก็ตามการตีราคาสินทรัพย์ถาวรได้ช่วยทำให้ข้อมูล ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรที่แสดงในงบดุลมีความสามารถในการอธิบายราคาหุ้นได้เพิ่มขึ้น ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการที่นักลงทุนในประเทศไทยได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวในการตัดสินใจในการลงทุน นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มของทั้ง บริษัทที่มีและไม่มีความเสี่ยงทางการเงินกับผลตอบแทนด้วยเช่นกัน ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่า แม้การตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มจะมีข้อจำกัดในเรื่องความเชื่อถือได้ของข้อมูล แต่การตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มดังกล่าวได้ช่วยทำให้ข้อมูลของสินทรัพย์ที่ถูกตีราคามีความทันต่อเวลาในการใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุนที่สอดคล้องกับมูลค่าของสินทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงไป

**อารยา จันทกรโชติการ (2553)** ได้ศึกษาผลกระทบของนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับ สินค้าคงเหลือของงานบัญชีพัสดุและสิ่งของ การรถไฟแห่งประเทศไทยที่แตกต่างจากมาตรฐาน การบัญชีไทย พบว่า วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ของงานพัสดุและสิ่งของ การรถไฟแห่งประเทศไทย ในบางขั้นตอนมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีแตกต่างจากแม่บทการบัญชีและ มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อตัวเลขในงบการเงินของการรถไฟแห่งประเทศไทย ผู้วิจัยจึงทำการปรับปรุงขั้นตอนการบันทึกบัญชีให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการ บัญชีที่เกี่ยวข้อง และวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยเปรียบเทียบตัวเลขก่อนและหลังการปรับปรุง

งบการเงิน ผลการศึกษา ณ ระดับความเชื่อมั่น 95% พบว่า ไม่มีความแตกต่างของอัตราส่วนทางการเงินดังกล่าวอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ถึงแม้การรถไฟแห่งประเทศไทยจะมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทย แต่ผลกระทบที่เกิดขึ้นก็ไม่ได้ต่างจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ถูกต้องมากนัก แต่ถ้าในอนาคตหากข้อมูลหรือตัวเลขมีจำนวนมากขึ้น อาจส่งผลกระทบโดยตรงต่ออัตราส่วนทางการเงินของการรถไฟแห่งประเทศไทย สำหรับการสำรวจทัศนคติของพนักงานการบัญชี พนักงานตรวจสอบภายใน เจ้าหน้าที่สำนักงานการตรวจแผ่นดิน (สตง.) ประจำการรถไฟแห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการแจกแบบสอบถาม พบว่า กลุ่มตัวอย่างดังกล่าวส่วนใหญ่มีความเห็นว่า การรถไฟแห่งประเทศไทยควรบันทึกรายการสินค้านี้ดังกล่าว ตามที่แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้

**สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (2554)** ได้ศึกษาแนวทางการประเมินมูลค่าที่ดินในเขตปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม จากแนวคิดการประเมินมูลค่าที่ดินเปล่า (Land Valuation Method) ที่โดยทั่วไปมี 4 วิธี คือ (1) วิธีเปรียบเทียบมูลค่าตลาด (Market Comparison Approach) (2) วิธีต้นทุน (Cost Approach) (3) วิธีรายได้ (Income Approach) และ (4) วิธีมูลค่าที่เหลืออยู่ (Residual Approach) ทั้งนี้ความเหมาะสมของแต่ละวิธีขึ้นอยู่กับสถานะตลาด กลไกตลาด และสิทธิหรือกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่กำลังประเมิน รวมทั้งวัตถุประสงค์ในการประเมิน คณะผู้ศึกษาได้เลือกใช้แนวคิดการประเมินมูลค่าที่ดินในลักษณะการประเมินคราวละมากเปลี่ยนแปลง (Mass Appraisal) โดยศึกษาจากกรณีศึกษาในการประเมินมูลค่าที่ดินของกรมธนารักษ์ ในกรณีที่ทาง ส.ป.ก. อาจจะมีการประเมินคราวละมากเปลี่ยนแปลง จึงอาจสามารถนำข้อมูลจากกรมธนารักษ์มาปรับแก้ต่อให้เหมาะสมกับมูลค่าการซื้อคืนได้ ซึ่งสามารถสรุปวิธีประเมินหามูลค่าที่ดินเพื่อการซื้อคืนเป็น 2 วิธี คือ วิธีมูลค่าที่เหลืออยู่ (Residual Approach) มีข้อดีคือ หากประเมินที่ละแปลงหรือทีละรายการที่มีการนำมาเข้าโครงการซื้อที่ดินคืนนั้น จะได้รับการวิเคราะห์ที่ละเอียด มีข้อเสียคือ ในกรณีที่มีรายการหรือเกษตรกรเข้าร่วมโครงการเป็นจำนวนมากจะทำให้เกิดการเสียเวลาและการใช้งบประมาณที่สูงได้ และมีข้อจำกัดคือ อาจจะมีกรณีที่เกษตรกรนั้นไม่ได้ทำการเกษตรกรรมให้เกิดประโยชน์ที่ดีที่สุดตามสัดส่วนพื้นที่ของตน ซึ่งกรณีนี้ควรมีการสุ่มสำรวจว่าเป็นร้อยละเท่าใด และวิธีอ้างอิงจากราคาของหน่วยราชการที่แพร่หลายคือราคาประเมินหามูลค่าที่ดินของกรมธนารักษ์ มีข้อดีคือ วิธีอ้างอิงจากราคาของหน่วยราชการคือการประหยัดเวลาและงบประมาณในการปฏิบัติเมื่อมีเกษตรกรเข้าร่วมโครงการ แต่ก็มีข้อเสีย คือ ความละเอียดของอัตราส่วนร้อยละของราคาซื้อคืนกับราคาจากหน่วยราชการ

พร้อมทั้งราคาของหน่วยราชการนั้นอาจจะมีค่าละเอียดยุ่ไม่เท่ากับประเมินราคาซื้อคืนเป็นราย  
เกษตรกรรมตามวิธีมูลค่าที่เหลืออยู่ (Residual Approach)

**มณฑิรา โห่งอ่อน (2555)** ได้ศึกษาเรื่อง การประเมินมูลค่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตร  
ในอำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า จากการสัมภาษณ์เกษตรกรเกี่ยวกับลักษณะพื้นที่ ชนิดดิน  
ต้นทุนและผลตอบแทนที่เกษตรกรได้รับจากการปลูกพืชทุกชนิดบนที่ดินแปลงนั้น ๆ ในปีเพาะปลูก  
2554/2555 รวมทั้งราคาซื้อขายที่ดิน และคุณลักษณะต่าง ๆ ของที่ดิน เช่น ที่ตั้งของแปลง ประเภท  
เอกสารสิทธิ์ และรูปแปลงของที่ดิน ผลการประเมินมูลค่าผลตอบแทนสุทธิจากการปลูกพืชแต่ละ  
ชนิดบนพื้นที่เกษตร พืชที่ให้ผลตอบแทนสูงสุดคือ กระเทียม รองลงมา คือ มันฝรั่ง ข้าวนาปี ข้าว  
นาปรัง ข้าวโพดหวาน ข้าวโพดเลี้ยงสัตว์ และถั่วเหลือง ซึ่งที่ดินที่มีมูลค่าที่เกิดจากผลผลิตทาง  
การเกษตรสูงจะมีลักษณะเป็นที่ลุ่มและมีชนิดดินเป็นดินร่วนปนทราย เพราะเป็นพื้นที่ที่มีศักยภาพ  
ในการปลูกพืชที่ให้ผลตอบแทนสูง ผลการประเมินมูลค่าที่ดินที่เกิดจากความได้เปรียบของสถานที่ตั้ง  
และคุณลักษณะอื่น ๆ ของที่ดินที่ใช้ในการเกษตร พบว่า คุณลักษณะของที่ดินที่มีความสัมพันธ์  
อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับมูลค่าที่ดิน ได้แก่ แปลงที่ดินอยู่ติดกับถนนผิวคอนกรีตหรือลาดยาง  
แปลงที่ดินเป็นรูปสี่เหลี่ยมจัตุรัส การมีเอกสารสิทธิ์ของที่ดิน และระยะทางจากแปลงที่ดินไปยัง  
ถนนหลัก ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า มูลค่าของที่ดินแปลงต่าง ๆ แตกต่างกันขึ้นอยู่กับคุณลักษณะ  
ของที่ดินแปลงนั้น ๆ การประเมินมูลค่าที่ดินที่ถูกต้องจะต้องประเมินแยกในระดับแปลงตาม  
คุณลักษณะของที่ดินแปลงนั้น

**Aboudy, Barth and Kasznik (1999)** ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์  
ถาวรของบริษัทในประเทศอังกฤษส่งผลอย่างไรต่อผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ อีกทั้ง  
การตีราคาสินทรัพย์ถาวรนั้นทำให้ข้อมูลเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของนักลงทุนและทำให้  
ข้อมูลมีความทันต่อเวลาในการใช้ประกอบการตัดสินใจหรือไม่ โดยได้ทำการศึกษาบริษัทจดทะเบียน  
ในตลาดหลักทรัพย์ที่มีการตีราคาสินทรัพย์ถาวรขึ้นในช่วงปี พ.ศ.2526 – พ.ศ. 2538 ในการทดสอบ  
ผลของงานวิจัยดังกล่าวได้ใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regressions) เพื่อดู  
ความสัมพันธ์ของการตีราคาสินทรัพย์ถาวรกับผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ และความสัมพันธ์  
ของการตีราคาสินทรัพย์ถาวรกับความมีคุณค่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลและความทันเวลา  
ของข้อมูลต่อการตัดสินใจ

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการตีราคาสินทรัพย์ถาวรกับผลการดำเนินงานในอนาคต  
ของกิจการ ผลการศึกษาพบว่า การตีราคาสินทรัพย์ถาวรขึ้นนั้นส่งผลให้กิจการมีผลการดำเนินงาน



ในอนาคตที่ดีขึ้นอย่างยั่งยืนด้วย ผลของความสัมพันธ์ดังกล่าวยังทำให้เห็นแรงจูงใจของผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในการส่งสัญญาณเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าของสินทรัพย์ถาวรของกิจการให้นักลงทุนได้รับทราบ เพื่อที่จะได้ใช้ในการคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ การศึกษาความสัมพันธ์ของการตีราคาสินทรัพย์ถาวรกับความมีคุณค่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูล โดยใช้ราคาหุ้นเป็นตัววัดความมีคุณค่าของข้อมูลต่อการตัดสินใจพบว่า ส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์ถาวรมีความสัมพันธ์กับราคาหุ้น ทำให้ข้อมูลมีคุณค่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเนื่องจากนักลงทุนได้นำส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์ถาวรมาใช้คาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการเพื่อใช้ตัดสินใจในการลงทุนด้วย และการทดสอบความสัมพันธ์ของการตีราคาสินทรัพย์ถาวรกับความทันเวลาของข้อมูลต่อการตัดสินใจนั้นพบว่าการตีราคาสินทรัพย์ถาวรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลตอบแทน และการตีราคาขึ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ช่วยทำให้ข้อมูลของสินทรัพย์ถาวรที่ถูกตีราคาที่มีความทันต่อเวลาในการใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุน แม้ว่าจำนวนของการตีราคาจะไม่น่าเชื่อถือก็ตาม

ซึ่งสรุปได้ว่าการที่บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมโดยการใช้วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ถาวรภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่นี้ย่อมส่งผลดีต่อผู้ซึ่งบการเงินมากกว่าการใช้วิธีราคาหุ้น เนื่องจากการตีราคานั้นนอกจากจะส่งผลให้ผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการดีขึ้นแล้ว ยังช่วยให้นักลงทุนสามารถคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการได้ด้วย อีกทั้งยังมีประโยชน์ในแง่ของการทำให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ทันต่อเวลา แม้ว่าวิธีการตีราคาอาจจะมีความน่าเชื่อถือน้อยก็ตาม

Y.Zhang and J.Andrew (2010) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับที่ดินในประเทศจีน กรณีทบทวนการพิจารณาเปรียบเทียบในการรายงานทางการเงิน พบว่า เป็นการทบทวนแนวคิดของการเปรียบเทียบเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีและผลกระทบของการปฏิบัติทางบัญชีที่จะเกิดขึ้นใหม่ในประเทศจีน การเปรียบเทียบเป็นแนวคิดที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง โดยอ้างถึงในวรรณกรรมบัญชี แต่ส่วนใหญ่ยังคงสำรวจเพื่อส่งเสริมสิ่งที่ Zeff (2002) อธิบายว่า “การเปรียบเทียบอย่างแท้จริง” เรายืนยันว่าพื้นฐานทางเศรษฐกิจของรายการที่ควรจะเป็นจุดสำคัญของการเลือกใช้บัญชีของเราเพื่อให้เป็นการเปรียบเทียบที่เหมาะสม ถ้าเราเน้นหนักมากเกินไปในมาตรฐาน กวาระเบียบ ที่กำหนดเทคนิคการเทียบเคียงโดยไม่คำนึงถึงบริบททางเศรษฐกิจที่กว้างขึ้น เหตุการณ์เหล่านี้จะถูกนำมาใช้ในการแสดงบัญชี อาจทำให้ผู้ใช้เข้าใจผิด เทคนิคอาจบิดเบือนการแสดงผลการพื้นฐานทางเศรษฐกิจของกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งเป็นอุปสรรคต่อระดับของการเปรียบเทียบอย่างแท้จริง

ในการรายงานทางการเงินทั่วโลก เพื่อให้การสำรวจนี้ได้รับการรับรองสถานะทางกฎหมายของที่ดินที่ไม่ซ้ำกันในประเทศจีน เราต้องพิจารณาว่ามันเป็นความลับและเป็นตัวแทนในการรายงานทางการเงินของจีน ตัวอย่างนี้แสดงให้เห็นว่ายังมีความท้าทายที่สำคัญที่จะต้องเอาชนะ เพื่อให้ IFRS ในประเทศจีน และยังมีปัญหาการเปรียบเทียบอย่างมีนัยสำคัญสำหรับผู้เข้าชมพรมแดน โดยใช้การสังเกตที่ปัจจัยเจ้าของที่ดินและข้อจำกัดว่าการประยุกต์ใช้ IFRS แสดงให้เห็นว่าการยกเว้นการเป็นเจ้าของที่ดินของเอกชนในประเทศจีนได้อย่างมีนัยสำคัญ สำหรับการยอมรับของ IFRS ในประเทศจีนและปัญหาการเปรียบเทียบสำหรับผู้เข้าชมพรมแดน เป็นครั้งแรก

Zelijana Aljinovic Barac and Slavko Sodan (2011) ได้ทำการวิจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจในการเลือกใช้นโยบายตีราคาสินทรัพย์ในโครเอเชีย ซึ่งมีจุดมุ่งหมายในการวิจัยเพื่อวิจัยแรงจูงใจของผู้บริหารในการเลือกใช้นโยบายบัญชีระยะยาวในทรัพย์สินที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน โดยใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) อนุญาตให้ผู้บริหารเลือกระหว่างค่าใช้จ่ายและรูปแบบการปรับมูลค่าจากการวัดหลังจากที่ได้รับการยอมรับ มีสมมติฐานคือการตัดสินใจของผู้บริหารโดยใช้รูปแบบการตีราคาเป็นเครื่องมือในการปรับปรุงความสามารถทางด้านสินเชื่อของบริษัท และเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่เกิดจากหนี้สิน การวิจัยนี้เป็นการวิจัยแบบมีส่วนร่วม ใช้แรงจูงใจและปัจจัยในการเลือกนโยบายการตีราคาสินทรัพย์ในระบบเศรษฐกิจของธนาคารที่มุ่งเน้นตลาดสินทรัพย์ที่ไม่ใช้งานของโครเอเชีย เน้นศึกษาบริษัทจดทะเบียนในโครเอเชีย โดยวิเคราะห์จากระดับภาระหนี้และการเติบโตของหนี้ รายได้จากการดำเนินงานต่อค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย อัตราส่วนกระแสเงินสด สภาพคล่อง ความคงทนถาวรของสินทรัพย์ รวมถึงขนาดและอัตราผลตอบแทนต่อผู้ถือหุ้น (ปัจจัยทางการเงิน)

ผลการวิจัยพบว่า บริษัทจดทะเบียนในโครเอเชียที่มีหนี้สินเพิ่มขึ้น มีอัตราสภาพคล่องต่ำ และอัตราส่วนกระแสเงินสดต่ำ มีแนวโน้มที่จะดำเนินการประเมินราคาปรับตัวสูงขึ้น การตัดสินใจนี้เป็นความตั้งใจของผู้บริหารที่จะลดค่าใช้จ่าย/หนี้ โดยการปรับปรุงอัตราส่วนหนี้สิน ค่าของสินทรัพย์ถาวร ปัจจัยทางการเงินที่มีอิทธิพลสำคัญในการตีราคาสูงขึ้น การตัดสินใจของบริษัทขนาดใหญ่ที่มีผลตอบแทนสูง อาจมีการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ของพวกเขาเพิ่มขึ้น กล่าวโดยสรุป คือ ผู้บริหารตระหนักถึงแรงจูงใจและปัจจัยในการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินทรัพย์

District Council of Yankalilla (2013) มีบทบาทในการให้บริการประสานงานและอำนวยความสะดวกในการพัฒนาชุมชนและทรัพยากร ระบบนิเวศที่อยู่ในชุมชนอย่างยั่งยืน ซึ่งสภาเป็นผู้มีบทบาทสำคัญ และการคิดค่าเสื่อมราคาในทรัพย์สิน สภาได้ดำเนินนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการสินทรัพย์ โดยการใช้นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐาน

การบัญชี AASB 116 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ AASB 136 เรื่อง การด้อยค่าของทรัพย์สิน และมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี CPA ส่วนที่ 4 ประเทศออสเตรเลีย กล่าวถึงการวัดค่าโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อทรัพย์สิน ค่าใช้จ่ายของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รวมค่าใช้จ่ายในการได้มาของทรัพย์สิน มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตีราคาใหม่หักค่าเสื่อมราคาสะสมและขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมในภายหลัง และมีการตีราคาใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าราคาตามบัญชีไม่ได้แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่รายงาน มีการจัดกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและใช้ในการดำเนินงานของสภา ดังต่อไปนี้ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร ยานพาหนะ อุปกรณ์สำนักงานและเครื่องตกแต่ง และเครื่องใช้สำนักงาน ส่วนเกินทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อาจจะโอนโดยตรงไปยังกำไรสะสม เมื่อสภาตัดรายการนี้ ซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับการถ่ายโอนทั้งหมดของส่วนเกิน เมื่อจำหน่าย แต่ส่วนเกินบางส่วนจะถูกโอนเป็นสินทรัพย์ที่ถูกใช้โดยสภา ขึ้นอยู่กับมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่ของสินทรัพย์ที่ค่าเสื่อมราคาในราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ โอนจากการตีราคาเงินสำรองไปยังกำไรสะสมยังไม่ได้ผ่านกำไรหรือขาดทุน ค่าเสื่อมราคาให้บันทึกแยกแต่ละรายการ และแต่ละงวดรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่จะรวมไว้ในราคาตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะถูกจัดสรรอยู่ในระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจ

นโยบายการบริหารสินทรัพย์ของสภากำหนดจากผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์แยกและบันทึกบัญชีแยกแม้ว่าจะได้มาพร้อมกันก็ตาม ที่ดินมีอายุการใช้งานไม่จำกัด ดังนั้นจึงไม่คิดค่าเสื่อมราคา อาคารมีอายุการใช้งานจำกัด จึงต้องคิดค่าเสื่อมราคา การเพิ่มขึ้นของมูลค่าของที่ดินที่ตั้งอาคารไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าเสื่อมราคาอาคาร วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาใช้สะท้อนรูปแบบผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจของสินทรัพย์ในอนาคต ที่คาดว่าจะได้รับ ซึ่งสภาเลือกใช้วิธีเส้นตรงการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในระบบตลอดอายุการใช้งาน สภาจะประเมินการด้อยค่าโดยใช้ตัวบ่งชี้จากแหล่งข้อมูลภายนอกและแหล่งข้อมูลภายในตามที่กำหนด เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจด้อยค่ามีผลต่ออายุการใช้งานที่เหลือ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่จะต้องมีการทบทวนและปรับขาดทุนจากการด้อยค่า การตัดที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชีจากการขายหรือเมื่อไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้หรือการจำหน่ายสินทรัพย์ กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดบัญชีรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อรายการถูกตัด รายการกำไรจะไม่ถูกจัดเป็นรายได้ การเปิดเผยข้อมูล จะเปิดเผยฐานการวัดที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชี วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ มูลค่าตามบัญชี

และค่าเสื่อมราคาสะสม สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและการจำหน่ายอื่น ๆ การเข้าซื้อกิจการจากการรวมธุรกิจ การเพิ่มขึ้นหรือลดลงเป็นผลมาจากการตีราคา และจากการขาดทุนจากการด้อยค่า ค่าเสื่อมราคาและการเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ หากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์แสดงมูลค่าตามราคาที่ดีใหม่ดังต่อไปนี้ จะต้องเปิดเผยวันที่มีผลของการตีราคา ไม่ว่าจะเป็นผู้ประเมินอิสระหรือมีส่วนร่วม วิธีการและข้อสมมติฐานที่สำคัญที่ใช้ในการประมาณรายการ “มูลค่ายุติธรรม” ขอบเขตที่รายการมูลค่ายุติธรรมได้รับการพิจารณาโดยตรง โดยอ้างอิงกับราคาที่เกิดขึ้นได้ในตลาดหรือทำธุรกรรมในตลาดที่ผ่านมา ในแง่การประมาณโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าอื่น ๆ และส่วนเกินทุนแสดงให้เห็นการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาและข้อจำกัดที่กระทบผู้ถือหุ้น และข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งนโยบายนี้สามารถใช้ได้สำหรับการตรวจสอบที่สำนักงานสภาระบุไว้ ในช่วงเวลาทำการปกติและให้กับผู้มีส่วนได้เสีย

Karthik Ramanna, (2013) ได้เสนอบทความใน Harvard Business Review เรื่อง Why “Fair Value” Is the Rule ระบุว่าในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมามูลค่ายุติธรรมทางบัญชี เป็นแนวปฏิบัติในการวัดสินทรัพย์และหนี้สิน โดยการประมาณการมูลค่าปัจจุบันได้ แสดงถึงความ เป็นคตินิยมในการรักษาราคาทุนเดิม การบัญชีพื้นฐานไม่ว่าจะเป็นมูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุนเดิมที่ประหยัดค่าใช้จ่าย ส่งผลกระทบต่อทางเลือกการลงทุน และการตัดสินใจจัดการกับผลกระทบของเศรษฐกิจโดยรวม

ในปี 2008 เกิดเหตุวิกฤติทางการเงิน นักวิชาการและผู้ปฏิบัติงานบางคนเชื่อมโยงการบัญชีที่ใช้ในการวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของนายธนาคารและผู้บริหารอื่น ๆ ในช่วงวิกฤติ โดยเฉพาะในขณะที่ยอดสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ในปี 2008 ทำให้มีรายได้สุทธิสูงขึ้น และทำให้บางครั้งนำมาใช้ในการคำนวณโบนัสผู้บริหาร และหลังจากมีราคาสินทรัพย์เริ่มลดลง ผู้บริหารจำนวนมากตำหนิมูลค่ายุติธรรมสำหรับส่วนที่ลดลง ทั้งหลักการที่รับรองโดยทั่วไปในสหรัฐอเมริกาและต่างประเทศ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน การรับรองจากเกือบ 100 ประเทศ ทั่วโลก ยังคงใช้มูลค่ายุติธรรมอย่างกว้างขวาง ตัวอย่างเช่น ในบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้า และป้องกันความเสี่ยง สิทธิที่จะซื้อหุ้นในราคาที่กำหนด สินทรัพย์ทางการเงิน และการทดสอบการด้อยค่าจากค่าความนิยม

คำอธิบายสำหรับการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี คือ ทฤษฎีทางการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งความคิดที่ว่าตลาดการเงินที่มีประสิทธิภาพและราคาแลกเปลี่ยน มีมาตรการที่มีความ

น่าเชื่อถือ มาจากการวิจัยมูลค่าทางบัญชี ช่วงปีการศึกษา 1980 และปี 1990 จึงเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของค่าใช้จ่ายราคาทุนเดิมและมูลค่ายุติธรรม

ในปี 2012 Karthik Ramanna และ Abigail Allen ได้เสนอบทความใน Journal Accounting and Economics เรื่อง “Towards and Understanding of the Role of Standard setter in Standard Setting” ศึกษาครอบคลุมถึงมาตรฐานการบัญชีการเงิน ซึ่งคณะกรรมการ GAAP ก่อตั้งขึ้น ในปี 1973 ถึง 2006 ใช้บังคับย้อนหลังและพิจารณาศักยภาพของนักวิจัยตรวจสอบวิธีการที่ผู้สอบบัญชีได้รับการประเมินมาตรฐานที่น่าเสนอในมิติความน่าเชื่อถือของการบัญชี FASB ตระหนักถึงเป้าหมายและความชอบธรรมในการใช้งานที่เพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมทางการบัญชี

ความน่าเชื่อถือของรายงานการเงินขึ้นอยู่กับภูมิหลังของผู้ใช้ เพื่อวัตถุประสงค์ (1) ในการบริหารความเสี่ยง ใช้มาตรฐานทางการเงิน (2) ผลกำไร GAAP กำหนดตามมูลค่ายุติธรรมมากกว่าเกณฑ์ราคาทุนเดิม (3) การใช้งานของมูลค่ายุติธรรมจะกำหนดการด้อยค่าของค่าความนิยม

ความเข้าใจมักจะได้รับอิทธิพลจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ การให้บริการทางการเงินไม่เป็นที่น่าสนใจเป็นพิเศษแต่เป็นของผู้สนใจใช้ข้อมูลทางบัญชีที่ต้องการได้รับการคุ้มครอง การวิจัยเพิ่มขึ้นเป็นสิ่งจำเป็นที่จะอธิบายว่าทำไมการเป็นตัวแทนให้บริการทางการเงินได้เพิ่มขึ้น สิ่งที่ชัดเจนคือ มันได้ผลกระทบเพิ่มขึ้นไปกับมาตรฐานการบัญชี บางบริษัทของเอกชนในประเทศสหรัฐอเมริกาจะเน้นไปทางตลาดทุน เมื่อเร็วๆ นี้เอง คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี สภาบริษัทเอกชน (The Private Company Council) มีส่วนร่วมในการหาทางออกให้กับมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี

## บทที่ 3

### วิธีดำเนินการ

ในการศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดินและผลกระทบต่อการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม โดยมีขั้นตอนในการศึกษา ดังนี้

- 3.1 วิธีการศึกษา
- 3.2 กลุ่มตัวอย่าง
- 3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา
- 3.4 การประมวลผลและการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล
- 3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

#### 3.1 วิธีการศึกษา

ผู้ศึกษาได้กำหนดวิธีการศึกษา โดยแบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

3.1.1 ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาค้นคว้าจากแหล่งข้อมูล เรื่อง เปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดินและผลกระทบต่อการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ซึ่งใช้ข้อมูลทุติยภูมิเพียงอย่างเดียว กล่าวคือ ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ จากแหล่งข้อมูลรายงานการเงินประจำปี 2552 – 2556 ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม นอกจากนี้ยังได้รวบรวมข้อมูลประกอบอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจากการค้นคว้างานวิจัย ข้อมูลที่ได้จากภายในองค์กร เช่น ระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับ วิธีปฏิบัติทางการเงิน และข้อมูลจากภายนอกองค์กร เช่น มาตรฐานการบัญชี ตำรา หนังสือ งานวิจัย และบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดิน เพื่อให้ทราบถึงแนวทางและวิธีปฏิบัติทางบัญชีของมาตรฐาน การบัญชีไทย และนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ในเรื่องของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน และสินค้านำคงเหลือ

3.1.2 ขั้นตอนที่ 2 พิจารณาความถูกต้องเหมาะสมของวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม โดยการเปรียบเทียบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สินค้าคงเหลือ เพื่อตรวจสอบว่าวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ นำมาใช้ในปัจจุบันนั้น เป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่

3.1.3 ขั้นตอนที่ 3 พิจารณาถึงผลกระทบจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่มีต่ออัตราส่วนทางการเงิน โดยการนำข้อมูลในงบการเงินประจำปีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มาวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ซึ่งจะแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน ดังนี้

3.1.3.1 คำนวณหาอัตราส่วนทางการเงิน โดยใช้ข้อมูลในงบการเงินประจำปีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ย้อนหลัง 5 ปี คือ ตั้งแต่ปี 2552 - 2556

3.1.3.2 นำผลที่ได้จากการวิเคราะห์ความถูกต้องเหมาะสมของวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในขั้นตอนที่ 1 มาปรับปรุงตัวเลขในงบการเงินโดยให้เป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ตัวเลขในงบการเงินสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริง

3.1.3.3 คำนวณหาอัตราส่วนทางการเงินใหม่ โดยใช้ข้อมูลในงบการเงินหลังปรับปรุงย้อนหลัง 5 ปี คือตั้งแต่ปี 2552 - 2556

3.1.3.4 นำอัตราส่วนทางการเงินที่ได้จากการคำนวณในขั้นตอนที่ 1 และ 3 มาเปรียบเทียบกับกัน เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่มีต่ออัตราส่วนทางการเงิน โดยพิจารณาจากประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่มีผลกระทบจากการเปลี่ยนวิธีปฏิบัติทางบัญชี

## 3.2 กลุ่มตัวอย่าง

3.2.1 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน ได้แก่ ข้อมูลในงบการเงินประจำปีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ย้อนหลัง 5 ปี คือ ตั้งแต่ปี 2552 - 2556

### 3.2.2 สมมติฐานการศึกษา

$H_0$  : นโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน หลังปรับปรุงตัวเลขในงบการเงิน ไม่ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

$H_1$  : นโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน หลังปรับปรุงตัวเลขในงบการเงิน ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

### 3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้รวบรวมข้อมูลด้วยตนเอง โดยจัดทำเป็นแบบเก็บข้อมูล ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลทุติยภูมิ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินประจำปี 2552 – 2556 รวมถึงรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่น ๆ ด้วย คือ งานวิจัย หนังสือบทความ วารสาร มาตรฐานบัญชี ตัวอย่างกฎหมายและสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต จากเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง

### 3.4 การประมวลผลและการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล

ข้อมูลจากการศึกษานโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้อง จะนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงิน ระหว่างนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ซึ่งส่งผลกระทบต่องบการเงินก่อนและหลังปรับปรุง กับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ได้แก่ กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน (Earnings (Loss) Before Interest and Taxes : EBIT) อัตราส่วนหมุนเวียน (Current Ratio : CR) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (Debt to Total Assets : DTA) อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio : D/E) อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (Return on Assets : ROA) และอัตราส่วนผลตอบแทนของผู้ถือหุ้น (Return on Equity : ROE) โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

3.4.1 ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างหลักการปฏิบัติทางการบัญชีกับมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้อง ความเหมาะสมในการเลือกใช้กับนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และผลกระทบต่องบการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ



3.4.2 ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ห้วงการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยแยกเป็น

3.4.2.1 การวิเคราะห์ห้วงการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ในงบการเงินปี 2552 – 2556

3.4.2.2 การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง คือ

ก) อัตราส่วนทุนหมุนเวียน

$$= \frac{\text{สินทรัพย์หมุนเวียน}}{\text{หนี้สินหมุนเวียน}}$$

ข) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม

$$= \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

ค) อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

$$= \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}$$

ง) อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์

$$= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

จ) อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น

$$= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{ส่วนของผู้ถือหุ้น}}$$

3.4.3 ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยการทดสอบค่าสถิติ ใช้ t-test ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

### 3.5 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3.5.1 สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ผู้ศึกษาจะทำการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปของค่าสถิติพื้นฐานโดยการแจกแจงความถี่ (Frequency) หาค่าร้อยละ (Percentage) โดยมีสูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$P = \frac{f}{N} \times 100$$

เมื่อ	P	แทน	ค่าร้อยละ
	f	แทน	ความถี่ที่ต้องการแปลงให้เป็นค่าร้อยละ
	N	แทน	จำนวนความถี่ทั้งหมด

ค่าร้อยละจะแสดงความหมายของค่าและสามารถนำค่าที่ได้ไปเปรียบเทียบได้ และสูตรในการคำนวณหาค่าเฉลี่ย (Mean) ดังนี้

$$\bar{X} = \frac{\sum X}{n}$$

เมื่อ	$\bar{X}$	แทน	ค่าเฉลี่ย
	$\sum X$	แทน	ผลรวมทั้งหมดของความถี่ คูณ คะแนน
	n	แทน	ผลรวมทั้งหมดของความถี่ซึ่งมีค่าเท่ากับจำนวนข้อมูลทั้งหมด

3.5.2 สถิติเชิงอนุมาน หรือสถิติอ้างอิง (Inferential Statistics) สำหรับสถิติเชิงอนุมาน ผู้ศึกษาจะใช้เพื่อทดสอบสมมติฐานที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยพิจารณาจากค่านัยสำคัญทางสถิติของการทดสอบสมมติฐาน ทางสถิติ t-test สำหรับเปรียบเทียบค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความคลาดเคลื่อน มาตรฐาน ในแต่ละตัวแปรการทดสอบ ผู้วิจัยเลือกใช้การทดสอบสมมติฐานของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม ที่เป็นอิสระจากกัน (t-test for Independent Samples) ซึ่งเป็นการศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ก่อนและหลังปรับปรุงย้อนหลัง 5 ปี



## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลในการศึกษานโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับที่ดิน ตามมาตรฐานการบัญชีไทย เพื่อเปรียบเทียบกับนโยบายการบัญชีของสำนักงานการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม และผลกระทบต่อการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา และผู้ศึกษาจะนำเสนอออกเป็น 3 ส่วนด้วยกัน คือ

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างหลักการปฏิบัติทางการบัญชีกับมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้อง ความเหมาะสมในการเลือกใช้กับนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และผลกระทบต่อการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์หีบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยแยกเป็น

1. การวิเคราะห์หีบการเงินส่วนก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ในงบการเงินปี 2552 – 2556

2. การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ในส่วนที่เกี่ยวข้อง คือ

#### 2.1 อัตราส่วนหมุนเวียน

$$= \frac{\text{สินทรัพย์หมุนเวียน}}{\text{หนี้สินหมุนเวียน}}$$

#### 2.2 อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม

$$= \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

2.3 อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของ

$$= \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{ส่วนของผู้เจ้าของ}}$$

2.4 อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์

$$= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

2.5 อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้เจ้าของ

$$= \frac{\text{กำไรจากการดำเนินงาน}}{\text{ส่วนของผู้เจ้าของ}}$$

ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงินหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยการทดสอบค่าสถิติ ใช้ t-test ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

#### 4.1 ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล

เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างระหว่างหลักการปฏิบัติทางการบัญชีกับมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้อง ความเหมาะสมในการเลือกใช้กับนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และผลกระทบต่องบการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ โดยพิจารณาความถูกต้องเหมาะสมของวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เปรียบเทียบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ปรับปรุง 2557) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ปรับปรุง 2557) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ (ปรับปรุง 2557) เพื่อตรวจสอบว่า วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ นำมาใช้ในปัจจุบันนั้น เป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการ

รายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการรับรู้รายการเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ และมีผลกระทบทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินอย่างไร โดยมีหัวข้อพิจารณาตามลำดับ ดังนี้

- 4.1.1 การจัดประเภทรายการที่ดิน
  - 4.1.2 การรับรู้รายการบัญชีที่ดิน
  - 4.1.3 ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน
  - 4.1.4 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน
  - 4.1.5 การแลกเปลี่ยนที่ดิน
  - 4.1.6 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
  - 4.1.7 การโอนรายการที่ดิน
  - 4.1.8 การตัดรายการที่ดิน
  - 4.1.9 การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- จากการวิเคราะห์พบว่า

#### 4.1.1 การจัดประเภทรายการที่ดิน

การเปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับ มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.1 เปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	ที่ดินทุกประเภทที่ ส.ป.ก. ได้มาเพื่อการปฏิรูปที่ดิน จำแนกตามประเภทที่ดินที่ได้มา ที่ดินเอกชน เช่น ที่ดินจัดซื้อ เวนคืน บริจาคและพระราชทาน จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน” ที่ดินของรัฐ เช่น ที่ราชพัสดุ ที่สาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ดินป่าสงวนแห่งชาติ เป็นต้น

ตาราง 4.1 เปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการจัดประเภทรายการที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ (ต่อ)	จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีสิทธิประโยชน์ที่ดิน” เฉพาะที่ดินที่จัดให้เกษตรกรเข้าทำประโยชน์แล้วในลักษณะกิจการเกี่ยวเนื่องสนับสนุน และการให้เช่าและเช่าซื้อ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงานและกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี (มีไว้ใช้งาน)
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือ ส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมี ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ รวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น ที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ บันทึกที่ดินที่ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานไว้ในบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 โดยที่ดินดังกล่าวควรจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (กรณีให้เช่า) ตามมาตรฐานฉบับที่ 40 และจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ (กรณีให้เช่าซื้อ) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2

จากตาราง 4.1 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการจัดประเภทรายการที่ดินที่ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการดำเนินงานไว้ในบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยที่ดินดังกล่าวควรจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (กรณีให้เช่า) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และจัดประเภทเป็นสินค้างหนี้ (กรณีให้เช่าซื้อ) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้างหนี้

#### 4.1.2 การรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน

การเปรียบเทียบการรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้างหนี้ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

#### ตาราง 4.2 เปรียบเทียบการรับรู้รายการบัญชีที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	ที่ดินทุกประเภทที่ ส.ป.ก. ได้มาเพื่อการปฏิรูปที่ดิน จำแนกตามประเภทที่ดินที่ได้มาที่ดินเอกชน เช่น ที่ดิน จัดซื้อ เวนคืน บริจาค และพระราชทาน จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีที่ดิน” ที่ดินของรัฐ เช่น ที่ราชพัสดุ ที่สาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ดินป่าสงวนแห่งชาติ เป็นต้น จะแสดงการควบคุมด้วย “บัญชีสิทธิประโยชน์ที่ดิน” เฉพาะที่ดินที่จัดให้เกษตรกรเช่าทำประโยชน์แล้วในลักษณะกิจการเกี่ยวเนื่องสนับสนุนและการให้เช่าและเช่าซื้อ



ตาราง 4.2 เปรียบเทียบการรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	พิจารณาว่ารายการนั้นมีความเป็นไปได้ ค่อนข้างแน่ที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และ สามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	พิจารณาว่ารายการนั้นมีความเป็นไปได้ ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน และสามารถวัดราคาทุนของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ อย่างน่าเชื่อถือ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	พิจารณาจากสินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะถือไว้เพื่อขาย ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของ กิจการ รวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น ที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้ เพื่อขาย
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการรับรู้รายการ บัญชีที่ดินแล้วเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี คือ มีการคำนึงถึงการให้ประโยชน์แก่กองทุน ในอนาคต และสามารถวัดมูลค่าราคาทุนได้ อย่างน่าเชื่อถือ และจัดประเภทที่ดินตามการ ได้มาของที่ดินทำให้สามารถบริหารที่ดิน ให้เหมาะสมกับที่ดินแต่ละประเภทได้

จากตาราง 4.2 การที่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้มีการรับรู้รายการเริ่มแรกกับบัญชีที่ดินตามมูลค่าที่ดินที่ได้จัดซื้อหรือตามราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับมานั้น ทำให้สามารถกำหนดราคาทุนของที่ดินได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งสำหรับกิจการทั่วไป จะมีการพิจารณามูลค่าขั้นต่ำควบคู่ไปกับการพิจารณาว่ารายการใดควรจะเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ และการใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในที่ดินก็ทำการปรับปรุงบัญชีต่อไป และสามารถสรุปทางเลือกวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ตามมาตรฐานการบัญชี ได้ดังนี้

การรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน โดยการจัดซื้อที่ดินเอกชน ที่ได้รับการการบริจาค หรือจากการเวนคืนที่ดิน หรือจากที่ดินราชพัสดุ ซึ่งมีนโยบายเพื่อการหาผลประโยชน์จากการกระจายสิทธิ โดยการให้เช่าหรือเช่าซื้อ ทุกรายการย้อนหลัง การเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้ดังกล่าว จะถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดตามมาตรฐานการบัญชี เมื่อมีการปรับเปลี่ยนนโยบายบัญชีสามารถปรับปรุงได้ ดังนี้

1. กรณีรับรู้บัญชีที่ดินที่จัดซื้อก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี ซึ่งเดิมรับรู้รายการบัญชีไว้ในรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- กรณีที่นำที่ดินไปให้เกษตรกรเช่า

เดบิต	ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
	เครดิต	ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)
		xx

- กรณีที่นำที่ดินที่จัดซื้อและมีวัตถุประสงค์เพื่อการให้เช่าเกษตรกรเช่าซื้อ

เดบิต	ที่ดิน (สินค้ำคงเหลือ)	xx
	เครดิต	ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)
		xx

- กรณีนำที่ดินที่จัดซื้อไปแบ่งแยกเพื่อการสาธารณประโยชน์ รับรู้รายการบัญชีที่ดินเป็นบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กรณีนี้ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการบันทึกบัญชี

2. กรณีรับรู้บัญชีที่ดินที่จัดซื้อใหม่หลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการปฏิรูปที่ดินฯ โดย

เดบิต ที่ดิน (สินค้ำคงเหลือ) xx

เครดิต เงินฝากธนาคาร xx

● กรณีที่นำที่ดินไปให้เกษตรกรเช่า ต้องโอนบัญชีที่ดิน (สินค้ำคงเหลือ) ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

เดบิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) xx

เครดิต ที่ดิน (สินค้ำคงเหลือ) xx

● กรณีที่นำที่ดินที่จัดซื้อมาเพื่อทำให้เกษตรกรเช่าซื้อไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการบันทึกบัญชี เพราะที่ดินที่จัดซื้อของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการกระจายสิทธิในที่ดินให้กับเกษตรกรมีที่ดินทำกินเป็นของตนเองจึงมีเป้าหมายหลักในการจัดให้เช่าซื้อ

● กรณีนำที่ดินที่จัดซื้อไปแบ่งแยกเพื่อการสาธารณประโยชน์ รับรู้รายการบัญชีที่ดินเป็นบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

เดบิต ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) xx

เครดิต ที่ดิน (สินค้ำคงเหลือ) xx

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ในส่วนของการรับรู้รายการบัญชีที่ไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทย เพียงแต่ต้องบันทึกปรับปรุงรายการที่ดินให้สอดคล้องกับการจัดรายการบัญชีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีไทย

#### 4.1.3 ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน

การเปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.3 เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	<p>กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ไม่รับรู้รายจ่ายในการปรับปรุงที่ดินที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน คือ รายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการโดยไม่จำกัดระยะเวลา เช่น ค่ารังวัด ค่าถมที่ และค่าปรับพื้นที่ เป็นต้น ซึ่งให้ถือเป็นราคาทุนของที่ดิน โดยต้องบันทึกในบัญชีที่ดิน และ รายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการในระยะเวลาจำกัด หรือเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ติดอยู่กับที่ดิน มีอายุการใช้งานจำกัดและเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ เช่น ค่าทำถนน ค่ารั้ว ค่าทำท่อระบายน้ำ ค่าสาธารณูปโภค เป็นต้น ไม่ควรรวมเป็นราคาที่ดิน แต่ให้ถือเป็น ต้นทุนปรับปรุงที่ดิน โดยบันทึกในบัญชีปรับปรุงที่ดิน ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของที่ดินเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน</p>

ตาราง 4.3 เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ต้องบันทึกรายจ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง หากรายจ่ายนั้นทำให้กิจการได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้น จากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	มาตรฐานฉบับนี้ไม่มีวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชีรายจ่ายภายหลังการได้มาของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินค้า รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	ตามมาตรฐานการบัญชีกำหนดวิธีพิจารณาดัชนีต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดินเพื่อบันทึกเป็นสินทรัพย์ ถ้าประโยชน์ในอนาคตเปลี่ยนแปลงไปจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการรวมต้นทุนที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการโดยไม่จำกัดระยะเวลา เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่ดิน

#### 4.1.4 การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน

การเปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.4 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	ที่ดินเอกชนจะแสดงมูลค่าที่ดินในราคาทุนที่ซื้อเข้ามาหรือกรณีที่ดินบริจาค จะแสดงมูลค่าที่ดินตามราคาประเมินกรมที่ดินในปีที่ได้รับบริจาค และ ที่ดินของรัฐ จะบันทึกบัญชีเฉพาะแปลงที่ได้จัดให้เกษตรกรเข้าทำประโยชน์แล้วโดยแสดงมูลค่าที่ดินตามที่ประเมินได้
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ที่ดิน) โดยใช้ราคาทุนราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ เพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน สำหรับส่วนลดการค้าต่าง ๆ และภาษีที่จะต้องได้รับคืน ให้นำมาหักจากราคาซื้อ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ แต่ไม่รวมต้นทุนก่อนการดำเนินงาน ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนจะมีผู้เข้าครอบครอง และจำนวนสูญเสียที่เกินปกติที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

ตาราง 4.4 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	ต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนการแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดินตามมาตรฐานการบัญชี คือบันทึกด้วยราคาทุนที่ซื้อมาหรือราคาประเมิน ณ วันที่ได้รับที่ดิน แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายทางตรง เช่น ค่าธรรมเนียมในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าถมที่ ค่าปรับพื้นที่ ค่าขนย้ายของผู้ที่อาศัยอยู่ในพื้นที่นั้น ค่ารั้วถอนอาคารเก่าที่อยู่บนพื้นที่นั้น และค่าปรับปรุงที่ดินซึ่งมีอายุการใช้งานไม่จำกัดและในกรณีรั้วถอนอาคารเก่าหรือทรัพย์สินส่วนควบที่ติดมากับที่ดินที่ซื้อมา สามารถขายได้ให้นำมาลดค่ารั้วถอนและค่าขนย้ายเพื่อเป็นจำนวนสุทธิที่จะไปเพิ่มทุนของที่ดินแต่ถ้าราคาขายนั้นสูงกว่าค่ารั้วถอนและค่าขนย้ายให้นำส่วนที่สูงกว่านั้นไปลดราคาทุนของที่ดิน ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

จากตาราง 4.4 การที่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้มีการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดินตามมูลค่าที่ดินที่ได้จัดซื้อหรือราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับที่ดินมา ทำให้สามารถวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดินได้อย่างน่าเชื่อถือ

ในปัจจุบันกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีที่ดินที่มาจากการจัดซื้อ ที่ได้รับการบริจาค หรือจากการเวนคืนที่ดิน หรือจากที่ดินราชพัสดุ ที่อนุญาตให้ทำประโยชน์ในลักษณะกิจการเกี่ยวเนื่อง สนับสนุน รัฐบาลการค่าใช้จ่ายทางตรง เช่น ค่าธรรมเนียมในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าถมที่ ค่าปรับพื้นที่ ค่าขนย้ายของผู้ที่อาศัยอยู่ในพื้นที่นั้น ค่ารื้อถอนอาคารเก่าที่อยู่บนพื้นที่นั้น และค่าปรับปรุงที่ดินที่มีอายุการใช้งานไม่จำกัด ที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นราคาทุนของที่ดิน

กรณีรื้อถอนอาคารเก่าหรือทรัพย์สินส่วนควบที่ติดมากับที่ดินที่ซื้อเข้ามา เช่น ต้นไม้ที่สามารถขายได้ให้นำมาลดค่ารื้อถอน และค่าขนย้ายเพื่อเป็นจำนวนสุทธิที่จะไปเพิ่มราคาทุนแต่ถ้าราคาขายนั้นสูงกว่าค่ารื้อถอน และค่าขนย้ายให้นำส่วนที่สูงกว่านั้นไปลดราคาทุนของที่ดิน ซึ่งมีผลกระทบต่อมูลค่าราคาทุนของที่ดิน ทำให้มูลค่าต่ำกว่าราคาทุนที่ควรจะเป็น แต่กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เป็นกิจการที่ไม่หวังผลกำไร เป็นการดำเนินงานเพื่อสนับสนุนงานปฏิรูปที่ดินฯ เพื่อกระจายสิทธิการถือครองที่ดินให้กับเกษตรกรผู้ไร้ที่ทำกินหรือมีที่ดินเพียงเล็กน้อยซึ่งมุ่งหวังทางสังคม คือ การกินดีอยู่ดีของเกษตรกรในเขตปฏิรูปที่ดินฯ เป็นหลัก และเพื่อไม่ให้เป็นการทางบัญชีและความยุ่งยากในการถัวเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ไม่คุ้มค่าใช้จ่ายในการจัดการรายการดังกล่าว ในการจัดทำงบการเงิน กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จึงบันทึกตัดรายการดังกล่าว เป็นค่าใช้จ่ายและรายได้ เว้นแต่ว่าในอนาคต กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีระบบจัดเก็บข้อมูลที่ทันสมัยง่ายในการรวบรวม และตรวจสอบได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีต้นทุนในการดำเนินการที่คุ้มค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น จึงควรบันทึกบัญชีรายการต้นทุนที่เกี่ยวข้องให้ครบถ้วนเพื่อสะท้อนราคาทุนของที่ดินที่ได้มาเพื่อให้พร้อมใช้งานอย่างแท้จริง

#### 4.1.5 การแลกเปลี่ยนที่ดิน

การเปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้



ตาราง 4.5 เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ยังไม่มีวิธีปฏิบัติในการแลกเปลี่ยนที่ดิน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	การแลกเปลี่ยนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรือสินทรัพย์อื่นที่ไม่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องบันทึกราคาทุนของรายการดังกล่าว มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา ซึ่งมีมูลค่าเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ปรับปรุงด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการต้องโอนหรือรับโอนจากการแลกเปลี่ยน สำหรับกรณีที่เป็นการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกัน และมีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกัน กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหรือขาดทุนจากรายการบัญชี แต่จะบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ที่ได้รับมา โดยราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไป โดยจะไม่มีกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับมาอาจแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ที่โอนไปด้อยค่าแล้ว ดังนั้นต้องบันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่โอนไปและใช้ราคาตามบัญชีที่ปรับลดแล้วเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ใหม่
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	มาตรฐานฉบับนี้ไม่มีวิธีปฏิบัติในการแลกเปลี่ยน เพราะมีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่นๆ หรือโอนจากบัญชีอื่นๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้นไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้านำมาขายให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน

ตาราง 4.5 เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนที่ดิน
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	มาตรฐานฉบับนี้ไม่มีวิธีปฏิบัติในการแลกเปลี่ยนสินค้า มีเฉพาะเมื่อขายออกไปให้รับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้จากการขายสินค้านั้น และการปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้นในงวดนั้น
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ยังไม่มีวิธีปฏิบัติในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย เนื่องจากพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินฯ ไม่เอื้อให้ดำเนินการ ตามมาตรา 39 ได้บัญญัติไว้ว่า “ที่ดินที่บุคคลได้รับสิทธิโดยการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมจะทำการแบ่งแยกหรือโอนสิทธิในที่ดินนั้น ไปยังผู้อื่นมิได้ เว้นแต่เป็นการตกทอดทางมรดกแก่ทายาทโดยธรรม หรือโอนไปยังสถาบันเกษตรกร หรือ ส.ป.ก. เพื่อประโยชน์ในการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

จากตาราง 4.5 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในปัจจุบันยังไม่สามารถกำหนดวิธีปฏิบัติสำหรับการแลกเปลี่ยนที่ดินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย โดยพิจารณาจากมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินฯ แม้ว่าสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน มีมูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกัน และมีประโยชน์ใช้สอยแบบเดียวกัน ในธุรกิจชนิดเดียวกันก็ตาม หากจะดำเนินการได้จะต้องแก้ไข ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีเสียก่อน

#### 4.1.6 การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

การเปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.6 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ แสดงรายการที่ดิน ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ด้วยราคาทุนที่ได้มา เช่นเดียวกับการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต้องแสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ หรือเลือกแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ หมายถึงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ดีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ซึ่งการดีราคาใหม่ต้องทำอย่างสม่ำเสมอ
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	การเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม หรือ วิธีราคาทุน และต้องใช้ในนโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด สามารถเลือกวิธีใช้ได้ระหว่าง ก. สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สิน และ ข. สำหรับอสังหาริมทรัพย์

ตาราง 4.6 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ต่อ)</p>	<p>เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ ก. และกำหนดให้ทุกกิจการ กำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อเปิดเผยข้อมูล (กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน)</p>
<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สิ้นค้าคงเหลือ</p>	<p>ประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้อ้างอิงกับหลักฐานเกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับ ให้พิจารณาการเปลี่ยนแปลงของราคาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันสิ้นงวดซึ่งยืนยันสถานการณ์นั้นได้ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันสิ้นงวด และให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของกิจการในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วย</p>
<p>ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ</p>	<p>กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย โดยแสดงรายการที่ดินด้วยราคาทุน แต่ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการรับรู้จากการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกจากการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่ และการรับรู้รายการดังกล่าวเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน เพราะจากการพิจารณาการดำเนินงานของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในกรณีมีความแตกต่างในการให้เช่าซื้อที่ดินให้กับเกษตรกรรายเดิมในราคาทุนที่ได้มา และรายใหม่ในราคาซื้อคืนจากเกษตรกรรายเดิมตามเพดานราคาขายภาคที่กำหนด</p>

ตาราง 4.6 เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก
ผลจากการเปรียบเทียบและ ข้อเสนอ (ต่อ)	ตามมติคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (คปก.) ครั้งที่ 2/2546 เมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2546 และตามมติ คปก. ครั้งที่ 3/2557 เมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2557 เรื่อง การปรับปรุงหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ยกเว้นที่พระราชทาน) โดยอิงมูลค่าที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ที่ดินของกรมธนารักษ์ในปีที่จัดให้เกษตรกรทำสัญญาเช่าที่ดิน

จากตาราง 4.6 การวิเคราะห์เปรียบเทียบการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ถึงความเหมือนและความแตกต่างของหลักการบัญชี และพิจารณาความเหมาะสมในการเลือกใช้ นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติทางการ บัญชี คือ

1. กรณีการให้เช่าซื้อที่ดินให้กับเกษตรกรรายใหม่ในราคาที่ดินที่ซื้อคืนจากเกษตรกร รายเดิมตามเพดานราคารายภาคที่กำหนด หากเป็นราคาที่สูงกว่าราคาที่ได้มาของที่ดินต้องบันทึก บัญชีส่วนต่างราคาที่ดินที่ได้มา กับราคาที่ให้เช่าซื้อ ในส่วนของราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้นจากการตี ราคาใหม่ และควรแยกกลุ่มสัญญาเช่าใหม่ออกจากสัญญาเช่าเดิมเนื่องจากสัญญาเช่าเดิม ทำสัญญาเช่าซื้อในราคาทุนที่ดินที่ได้มา เพื่อการบริหารจัดการข้อมูลและการรับรู้รายการ ที่แตกต่างกัน ไม่ควรรวมรายการบัญชีที่มีการดำเนินการที่แตกต่างกันรวมอยู่ในรายการเดียวกัน เพราะการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ต้องตีราคาสินทรัพย์ในประเภทเดียวกันทุกรายการ

การบันทึกรายการที่ดินที่ให้เช่าซื้อกับเกษตรกรรายใหม่ ให้วัดมูลค่าในราคาที่ดินใหม่หรือมูลค่ายุติธรรม โดยการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังนี้

เดบิต ที่ดิน (สินค้างเหลือ)	xx
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	xx

เมื่อเกษตรกรชำระราคาครบตามสัญญาให้โอนปิดบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เข้าบัญชีรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	xx
เครดิต รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	xx

และเนื่องจากระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการ เกี่ยวกับค่าเช่าซื้อที่ดิน พ.ศ. 2558 มีบทเฉพาะกาลในข้อ 27 ความว่า “ สัญญาเช่าซื้อที่ได้กระทำขึ้น โดยอาศัยระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการ เกี่ยวกับการเช่าซื้อที่ดิน พ.ศ. 2526 ให้มีผลบังคับใช้ต่อไป เว้นแต่ข้อตกลงในสัญญาที่ไม่เป็นไปตามระเบียบนี้ให้ปรับให้เป็นไปตามระเบียบนี้ “ ดังนั้น สัญญาเช่าซื้อที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ที่ ส.ป.ก. ทำกับเกษตรกรที่ยังเป็นผู้เช่าซื้อที่ดินกับ ส.ป.ก. ก่อนวันที่ 1 เมษายน 2558 ทุกสัญญา ถ้าข้อตกลงในสัญญาเป็นไปตามระเบียบฯ ปี 2558 แล้ว ให้ถือว่าสัญญานั้นถูกต้องหรือมีผลบังคับใช้ได้ต่อไป แต่ถ้าไม่เป็นไปตามระเบียบฯ ปี 2558 ให้ปรับให้เป็นไปตามระเบียบฯ ปี 2558 เช่น การกำหนดค่าเช่าซื้อที่ ส.ป.ก. จัดให้เกษตรกรเช่าซื้อ ให้ผู้เช่าซื้อชำระค่าเช่าซื้อเท่ากับมูลค่าที่ดินที่ได้จัดซื้อหรือเวนคืน กับดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 4 ต่อปี ถ้าข้อตกลงในสัญญาที่ ส.ป.ก. ทำกับเกษตรกรที่ยังเป็นผู้เช่าซื้อที่ดินกับ ส.ป.ก. ก่อนวันที่ 1 เมษายน 2558 นั้น กำหนดให้คิดค่าเช่าซื้อ หรืออัตราดอกเบี้ย ต่างไปจากระเบียบฯ ปี 2558 ก็ให้ ทำสัญญาแก้ไขเพิ่มเติมแนบท้ายสัญญาเช่าซื้อฯ ฉบับเดิม ซึ่งจากระเบียบดังกล่าวมีผลกระทบต่อรายการบันทึกรายการที่ดินที่ให้เช่าซื้อกับเกษตรกรรายใหม่ ให้วัดมูลค่าในราคาที่ดินใหม่หรือมูลค่ายุติธรรม โดยการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ที่ยังมีสัญญากับ ส.ป.ก. อยู่ จึงต้องบันทึกปรับปรุงบัญชี ดังนี้

บันทึกกลับรายการบัญชีที่ดิน (สินค้าคงเหลือ) กับบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ จากการตีราคาที่ดินใหม่

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	xx
เครดิต ที่ดิน (สินค้าคงเหลือ)	xx

บันทึกปรับลดรายการบัญชีลูกหนี้ค่าเช่าซื้อที่ดิน และบัญชีที่ดินรอการโอนกรรมสิทธิ์ที่สูงกว่าราคาทุนที่ได้มาจากการตีราคาที่ดินใหม่

เดบิต ที่ดินรอการโอนกรรมสิทธิ์	xx
เครดิต ลูกหนี้ค่าเช่าซื้อที่ดิน	xx

บันทึกปรับลดรายการบัญชีดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อที่ดินค้างรับ และบัญชีรายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ที่สูงกว่าราคาทุนที่ได้มาจากการตีราคาที่ดินใหม่

เดบิต รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสม	xx
เครดิต ดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อที่ดินค้างรับ	xx

การคำนวณมูลค่าเช่าซื้อตามสัญญาเช่าซื้อตามระเบียบฯ ปี 2558 โดยเป็นไปตามมูลค่าราคาทุน นับตั้งแต่เริ่มทำสัญญากับเกษตรกรจนถึงปัจจุบัน แล้วนำมาเปรียบเทียบกับสัญญาเดิม หากเกษตรกรชำระราคาไว้เกินจากสัญญาตามระเบียบฯ ปี 2558 ให้ขออนุมัติคืนเงินให้กับเกษตรกร แล้วทำการปรับปรุงบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมด หรือถ้าเกษตรกรยังชำระราคาไม่ครบตามสัญญาก็ให้ชำระราคาให้ครบตามสัญญาตามระเบียบฯ ปี 2558

2. กรณีการให้เช่าที่ดินตามมติคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ครั้งที่ 3/2557 เมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2557 เรื่อง การปรับปรุงหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ยกเว้นที่พระราชทาน) โดยอิงมูลค่าที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินฯ ของกรมธนารักษ์ในปีที่จัดให้เกษตรกรทำสัญญาเช่าที่ดิน ในอัตราค่าเช่าต่อปีตาม “ตารางการกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ของ ส.ป.ก.” ทั้งนี้ไม่ต่ำกว่าไร่ละ 60 บาท และให้ปรับอัตราค่าเช่าที่ดินที่เรียกเก็บจากเกษตรกร ตามราคาประเมินมูลค่าที่ดินของกรมธนารักษ์ซึ่งประกาศในแต่ละคราวให้ใช้ได้ไม่เกิน 4 ปี หากกรมธนารักษ์ มีการปรับราคาประเมินมูลค่าที่ดินในที่ดินแปลงใด ส.ป.ก. จังหวัด จะต้องปรับอัตราค่าเช่าที่ดินที่เรียกเก็บจากเกษตรกร

ตามราคาประเมินมูลค่าที่ดินของกรมธนารักษ์ ในปีที่กรมธนารักษ์ปรับราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ด้วยสาเหตุจากที่ดินเป็นทรัพยากรที่มีจำกัด ที่ดินมูลค่าเพิ่มสูงขึ้นเรื่อยๆ ตามความต้องการ ของตลาดและภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลง ราคาที่ดินที่ ส.ป.ก. สามารถจัดซื้อได้ในปัจจุบัน จึงมีราคาสูงกว่าราคาที่ดินในอดีตมาก

ที่ดินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม หรือ วิธี ราคาทุน และต้องขึ้นนโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด สามารถเลือกวิธีใช้ได้ ระหว่าง ก. สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สิน และ ข. สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ ก. และกำหนดให้ทุกกิจการ กำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อ วัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อเปิดเผยข้อมูล (หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน) ซึ่งมีผลกระทบต่อการปฏิบัติในทางบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในเรื่องของการรับรู้รายการ จากการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก เนื่องจากเดิมกองทุน การปฏิรูปที่ดินฯ วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้ในราคาทุนเดิมที่ได้มา (ราคาทุนที่ซื้อมา หรืออิงราคาประเมินของกรมธนารักษ์ในปีที่ได้มา) เนื่องจากเป็นกิจการที่ไม่แสวงหาผลกำไร เป็นการให้เช่าที่ดินกับเกษตรกรโดยคิดค่าเช่าในอัตราร้อยละ 3 ต่อปีของมูลค่าราคาทุนที่ได้มา

การเปลี่ยนแปลงการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรกของที่ดินที่เป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีผลกระทบต่อรายงานการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ คือ

1. การเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้อง แน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้น สะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาในปัจจุบัน และข้อสมมุติอื่นซึ่ง ผู้ร่วมตลาดนำมาใช้ในการกำหนดราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สถานการณ์ตลาด ปัจจุบัน หากกิจการใช้วิธีวัดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้ วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย แม้ว่ารายการในตลาดที่ เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

ดังนั้น ถ้ากองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ต้องบันทึกรับรู้ ส่วนต่างราคาทุนที่ได้มากับราคาที่ตีใหม่หรือมูลค่ายุติธรรม (ราคาประเมินกรมธนารักษ์) บัญชีที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) เพื่อให้สะท้อนมูลค่าราคาที่ดินภายใต้สถานการณ์ปัจจุบัน คือ



1.1 การตีราคาที่ดินเพิ่มขึ้น ราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้น ให้บันทึกส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน เว้นแต่เป็นการตีราคาเพิ่มขึ้นจากราคาที่ลดลงไว้ในงวดก่อนๆ ราคาที่ดินที่เพิ่มขึ้นให้บันทึกเป็นรายได้ไม่เกินกว่าผลขาดทุนที่เคยรับรู้ไว้ในบัญชีรายการกำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ โดย

เดบิต	ที่ดิน (มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมหักราคาตามบัญชี)	xx
	เครดิต (1) รายการกำไรจากการตีราคาที่ดิน	xx
	(ไม่เกินผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดินลดลงที่เคยรับรู้ไว้)	
	(2) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx

(ทุกวันสิ้นงวดไม่ต้องโอนบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปยังบัญชีกำไรสะสม เนื่องจากไม่มีผลต่างจากค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาตีใหม่ กับ ที่คำนวณจากราคาทุนเดิม เนื่องจากที่ดินไม่ได้คำนวณค่าเสื่อมราคา)

1.2 การตีราคาที่ดินลดลง ราคาที่ดินที่ลดลง ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ในบัญชีรายการขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน เว้นแต่ เป็นการตีราคาลดลงจากที่เคยตีราคาเพิ่มขึ้นไว้ในงวดก่อนๆ ราคาที่ดินที่ลดลงให้บันทึกลดส่วนของเจ้าของที่เคยรับรู้ไว้ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน โดย

เดบิต	(1) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx
	(ไม่เกินส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินลดลงที่เคยรับรู้ไว้)	
	(2) รายการขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx
	เครดิต ที่ดิน (มูลค่าที่ลดลงจากมูลค่ายุติธรรมหักราคาตามบัญชี)	xx

1.3 กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรายการนั้นจนกว่าจะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยยังคงใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมกับอสังหาริมทรัพย์รายการอื่นๆ

2. การเลือกใช้วิธีราคาทุน หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย คือ ต้องแสดงราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ดังนั้น ที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ในส่วนที่ให้เช่าซื้อในราคาประเมินรายภาค จะต้องทำการปรับปรุงบัญชีที่ดินในราคาใหม่ที่หรือมูลค่ายุติธรรม โดยการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ส่วนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สามารถเลือกใช้ราคามูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนเดิม หากเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จะต้องแน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าที่เกิดขึ้น ซึ่งในปัจจุบันกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ใช้วิธีราคาทุน จึงไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชีเดิม เนื่องจากได้รับรู้มูลค่าที่ดินในราคาทุนเดิมที่ได้มา แต่เมื่อในอนาคตหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดิน โดยอิงมูลค่าที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินฯ ของกรมธนารักษ์ ซึ่งสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากราคาดังกล่าว กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดนโยบายที่ดินที่ให้เช่าให้ชัดเจนในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าในราคามูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนเดิม และเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### 4.1.7 การโอนรายการที่ดิน

การเปรียบเทียบการโอนรายการที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

#### ตาราง 4.7 เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ยังไม่ได้กำหนดการโอนรายการบัญชีที่ดิน เนื่องจากที่ดินที่ได้มา (ที่ดินเอกชน) ที่มีเอกสารสิทธิ์ทุกประเภทรับรู้ไว้ในบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตาราง 4.7 เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	กิจการจะโอนบัญชีรายการที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ ที่ถือไว้เพื่อใช้ในกิจการ ไป บัญชี อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อสิ้นสุดการใช้งาน
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	<p>กิจการจะต้องโอนรายการบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนไปยังบัญชีอื่นๆ หรือโอนจากบัญชีอื่นๆ มาเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะทำได้ก็ต่อเมื่อ มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้</p> <p>ก. เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ ทำให้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน</p> <p>ข. เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไปเป็นสินค้า</p> <p>ค. สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ เอง ทำให้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</p> <p>ง. เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</p>

ตาราง 4.7 เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการโอนรายการที่ดิน
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	เมื่อเริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ไม่ได้กำหนดการโอนรายการบัญชีที่ดิน ไปยังบัญชีอื่นตามมาตรฐานการบัญชีไทย แต่ถ้ากองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ รับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีไทย จะต้องกำหนดการโอนรายการให้สอดคล้องกับการรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีไทย

จากตาราง 4.7 การวิเคราะห์เปรียบเทียบการโอนรายการบัญชี ถึงความเหมือนและความแตกต่างของหลักการบัญชี และพิจารณาความเหมาะสมในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติทางการบัญชี ดังนี้

1. เริ่มมีการนำที่ดินมาใช้ภายในกิจการ กล่าวคือการนำที่ดินมาใช้ประโยชน์ร่วมกัน เช่น ถนน คลองส่งน้ำ พื้นที่ส่วนรวมที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน ต้องโอนบัญชีที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ไปเป็นบัญชีที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน) ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของที่ดินที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดย

เดบิต ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) xx

เครดิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) xx

2. เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้า หมายถึง เมื่อมีการนำที่ดินจากการให้เช่าเปลี่ยนสัญญามาเป็นเช่าซื้อ ต้องโอนบัญชีที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ไปเป็นบัญชีที่ดิน (สินค้าคงเหลือ) ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของที่ดินที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดย

เดบิต	ที่ดิน (สินค้าคงเหลือ)	xx	
	เครดิต	ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx

ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการเช่าซื้อที่ดิน พ.ศ. 2558 กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณค่าเช่าซื้อที่ดิน ให้ชำระค่าเช่าซื้อเท่ากับมูลค่าที่ได้จัดซื้อหรือเวนคืน กับดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 4 ต่อปี ของยอดเงินมูลค่าที่ดินที่ยังมิได้ชำระ ซึ่งหมายถึงเท่ากับมูลค่าราคาทุนที่ดินที่ได้มา หากโอนที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ไปยังบัญชีที่ดิน (สินค้าคงเหลือ) ตามระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ก็จะทำให้เกิดส่วนต่างจากการตีราคาที่ดิน ซึ่งอาจเป็นราคาที่สูงขึ้น หรือ ลดลง

2.1 กรณีที่ราคาทุนที่ได้มา ต่ำกว่าราคาที่ดินใหม่ ต้องบันทึกส่วนของเจ้าของลดลง เท่ากับส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินเท่ากับที่บันทึกไว้แล้ว โดย

เดบิต	ที่ดิน (สินค้าคงเหลือ)	xx	
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx	
	เครดิต	ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx

2.2 กรณีที่ราคาทุนที่ได้มา สูงกว่าราคาที่ดินใหม่ ต้องบันทึกรับรู้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน โดย

เดบิต	ที่ดิน (สินค้าคงเหลือ)	xx	
	เครดิต	ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx	

3. การใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการสิ้นสุดลง ทำให้มีการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 กล่าวคือ

3.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ให้รับรู้กำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตามหากที่ดินนั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ โดย

เดบิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx
เครดิต ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)	xx

3.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นให้รับรู้ดังนี้

3.2.1 มูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ค่าที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดจำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของที่ดินกลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็นถ้าไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน โดย

เดบิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
เครดิต ที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)	xx
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx

3.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นเหลือจาก ข้อ 3.2.1 ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินในส่วนของเจ้าของ ถ้ามีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ผ่านกำไรหรือขาดทุน

เดบิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx

4. เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คือเมื่อเกษตรกรขอเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าซื้อเป็นสัญญาเช่าจะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดโดย

เดบิต ที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)	xx
เครดิต ที่ดิน (สินค้างเหลือ)	xx
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	xx

วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้างเหลือ



#### 4.1.8 การตัดรายการที่ดิน

การเปรียบเทียบการตัดรายการที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.8 เปรียบเทียบการตัดรายการที่ดิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการตัดรายการที่ดิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จะตัดรายการบัญชีที่ดิน ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน (โอนโฉนดที่ดิน) ให้แก่เกษตรกรที่จ่ายชำระค่าเช่าซื้อที่ดินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	กิจการต้องตัดบัญชีรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ออกจากงบแสดงฐานะทางการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์นั้นอย่างถาวร หรือเมื่อคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคต หลังจากที่จำหน่ายไปแล้ว
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากงบแสดงฐานะทางการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตจากการจำหน่ายอีก และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุน ในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ	กิจการรับรู้เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป



ตาราง 4.8 เปรียบเทียบการตัดรายการที่ดิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการตัดรายการที่ดิน
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ตัดบัญชีรายการที่ดิน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่เกษตรกรที่จ่ายชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วนแล้ว เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดให้ตัดรายการบัญชีนั้นออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์หรือเลิกใช้งานอย่างถาวร หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น

4.1.9 การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินในหมายเหตุประกอบงบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ กับมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยวิเคราะห์ผลการเปรียบเทียบและข้อเสนอไว้ ดังนี้

ตาราง 4.9 เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
นโยบายบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินบางส่วนแล้ว เช่น นโยบายการบัญชี มูลค่าราคาทุนของที่ดิน และมูลค่าที่เป็นภาระผูกพัน

ตาราง 4.9 เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์</p>	<p>กิจการต้องเปิดเผยถึงเกณฑ์การวัดมูลค่า วิธีการคิดค่าเสื่อมอายุการใช้งาน มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม ณ วันต้นงวด และสิ้นงวด รวมถึงรายการกระทบยอดของราคาตามบัญชี ระหว่างต้นงวด และมีการกำหนดรายการอื่น ๆ เพิ่มเติม หากรายการที่ดินแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยวันที่มีการตีราคาใหม่ ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่ สำหรับที่ดินแต่ละประเภท มีการตีราคาใหม่ ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะได้รับ หากที่ดินนั้นแสดงโดยใช้ราคาทุน และส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน ซึ่งต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุน</p>
<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน</p>	<p>กิจการต้องเปิดเผยถึงเกณฑ์การวัดมูลค่า วิธีการคิดมูลค่า ยุติธรรมหรือราคาทุน การจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด และมีการกำหนดรายการอื่น ๆ เพิ่มเติม</p>
<p>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ</p>	<p>กิจการต้องเปิดเผย นโยบายการบัญชี มูลค่าตามบัญชี มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สินในงบการเงิน</p>

ตาราง 4.9 เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (ต่อ)

หัวข้อพิจารณา	เปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ผลจากการเปรียบเทียบและข้อเสนอ	กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แล้ว แต่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ ควรมีการเปิดเผยข้อมูลในการดำเนินนโยบายที่ดินให้มากขึ้น

จากตาราง 4.9 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แล้ว อย่างไรก็ตาม กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรจัดเก็บข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อประกอบการเปิดเผยข้อมูลของที่ดินตามมาตรฐานการบัญชีเพิ่มเติม โดย

1. รวบรวมข้อมูลเพื่อแสดงรายการเคลื่อนไหวของที่ดินให้เห็นถึงราคาทุนของที่ดินมูลค่าที่เพิ่มขึ้นและลดลง การเปลี่ยนแปลงสถานะของที่ดินตามการใช้ประโยชน์ในที่ดิน
2. เปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่า ใช้วิธีการคิดมูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนกับที่ดินประเภทใดบ้าง
3. ภาวะผูกพันและข้อจำกัดของที่ดินแต่ละแปลง เช่น ที่ดินที่ให้ใช้ประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้นค่าเช่า ที่ดินที่ใช้ประโยชน์เฉพาะการเช่าเท่านั้น หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการให้เช่าหรือเช่าซื้อ เป็นต้น
4. รวบรวมข้อมูลเป็นยอดรวมของราคาตามบัญชีของที่ดิน ที่ไม่ได้ใช้เป็นการชั่วคราว
5. รวบรวมข้อมูลเป็นยอดรวมของราคาตามบัญชีของที่ดิน ที่จัดให้มีการใช้ประโยชน์แยกเป็นแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์ในที่ดิน
6. รายละเอียดรายการผลประโยชน์เนื่องจากการใช้ประโยชน์ในที่ดินของผู้อื่นโดยได้รับการยกเว้นค่าตอบแทน
7. รายละเอียดเกี่ยวกับที่ดินอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

จากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557) และมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น ผู้ศึกษาจึงปรับปรุงขั้นตอนการบันทึกบัญชีจากการพิจารณาความเหมาะสมในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินใหม่ เพื่อวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินโดยเปรียบเทียบตัวเลขก่อนและหลังการปรับปรุงงบการเงิน ดังนี้

1. การจัดประเภทรายการที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จัดประเภทที่ดินทุกประเภทที่ได้รับอยู่ในบัญชีที่ดินหมวดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ประเภท ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เนื่องจากที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ นำมาหาผลประโยชน์โดยการให้เช่าหรือเช่าซื้อ ซึ่งที่ดินดังกล่าวควรจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (กรณีให้เช่า) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ (กรณีให้เช่าซื้อ) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

2. การรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้มีการรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดินตามมูลค่าที่ดินที่ได้จัดซื้อหรือตามราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับมา สามารถนำมาหาประโยชน์จากที่ดินนั้นได้ในอนาคต และสามารถวัดราคาทุนของที่ดินได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยเกี่ยวกับที่ดิน เพียงแต่ต้องมีการบันทึกปรับปรุงรายการที่ดินให้สอดคล้องกับการจัดรายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย

3. ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ รับรู้รายจ่ายในการปรับปรุงที่ดินเพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งานก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการไม่จำกัดระยะเวลาเป็นราคาต้นทุนที่ดิน และรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการในระยะเวลาจำกัดเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งถ้าปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการรวมต้นทุนที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการโดยไม่จำกัดระยะเวลาที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดินที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพใช้งานเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่ดิน

4. การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ แสดงมูลค่าที่ดินในราคาทุนที่ซื้อหรือตามราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับที่ดินมา เป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยเกี่ยวกับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดินด้วยราคาทุน

5. การแลกเปลี่ยนที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ยังไม่มีวิธีปฏิบัติในการแลกเปลี่ยนที่ดินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย โดยพิจารณามาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ที่กำหนดให้ที่ดิน ที่บุคคลได้รับสิทธิ โดยการปฏิรูปที่ดินฯ จะทำการแบ่งแยก หรือโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นไปยังผู้อื่นมิได้ เว้นแต่ตกทอดทางมรดกแก่ทายาทโดยธรรม หรือโอนไปยังสถาบันเกษตร หรือ ส.ป.ก. ถ้าจะให้สามารถดำเนินการแลกเปลี่ยนที่ดินได้ต้องดำเนินการแก้ไขข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องเสียก่อน

6. การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ แสดงรายการที่ดินภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนที่ได้มา เช่นเดียวกับการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย แต่ในส่วนที่ดินที่ให้เช่าซื้อในราคาประเมินรายภาค จะต้องทำการปรับปรุงบัญชีที่ดินในราคาที่เป็นใหม่หรือมูลค่ายุติธรรม โดยการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ ส่วนของส่วนหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สามารถเลือกใช้ใช้ราคามูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนเดิม หากเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จะต้องแน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าที่เกิดขึ้น ซึ่งในปัจจุบันใช้วิธีราคาทุน จึงไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชีเดิม เนื่องจากได้รับรู้มูลค่าที่ดินในราคาทุนเดิมที่ได้มา แต่เมื่อในอนาคตหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดิน โดยอิงมูลค่าที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินฯ ของกรมธนารักษ์ ซึ่งสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากราคาดังกล่าว กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดนโยบายที่ดินที่ให้เช่าให้ชัดเจนในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าในราคามูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนเดิม และเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องมีการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่อย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงใช้ราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการนั้น จนกว่าจะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงจะไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชีเดิม

7. การโอนรายการที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ยังไม่ได้กำหนดการโอนรายการบัญชีที่ดิน เนื่องจากที่ดินทุกประเภทถูกบันทึกรายการในบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ปัจจุบันจึงไม่มีการบันทึกโอนรายการที่ดิน แต่ถ้าเปลี่ยนนโยบายการจัดประเภทรายการที่ดิน แยกเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือสินค้างเหลือให้เป็นไปตามมาตรฐาน

การบัญชีไทย ต้องกำหนดวิธีการปฏิบัติการโอนราคาที่ดินให้สอดคล้องกับการรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีไทย

8. การตัดรายการที่ดิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จะตัดรายการบัญชีที่ดิน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่เกษตรกรที่จ่ายชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วนแล้ว เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่กำหนดให้ตัดรายการบัญชีนั้นออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์หรือเลิกใช้งานอย่างถาวร หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น

9. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พบว่า กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินบางส่วน เช่น นโยบายการบัญชี มูลค่าราคาทุนของที่ดิน และมูลค่าที่เป็นภาระผูกพันซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แล้ว แต่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ ควรมีการเปิดเผยข้อมูลในการดำเนินนโยบายที่ดินให้มากขึ้น

## 4.2 ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์งบการเงินและอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลง

นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยแยกเป็น

4.2.1 การวิเคราะห์งบการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน  
ในงบการเงินปี 2552 – 2556

ตาราง 4.10 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

งบแสดงฐานะการเงิน

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>สินทรัพย์</b>					
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>					
เงินสด เงินฝากธนาคาร และเงินฝากคลัง	649,233,628.16	1,794,474,593.63	1,955,057,609.18	2,153,990,611.10	2,297,817,686.25
ลูกหนี้เงินยืมกองทุน	8,212.00	16,390.00	56,045.00	-	-
ลูกหนี้เงินกู้	3,066,985,136.82	2,958,209,292.97	2,693,247,336.61	2,379,688,601.04	2,324,212,430.65
ลูกหนี้เงินกู้ - ค่าที่ดิน	33,976,672.25	33,388,707.15	33,226,835.76	32,944,281.01	32,756,607.10
ลูกหนี้เช่าซื้อ	540,026,098.25	600,591,560.14	773,759,530.43	874,981,249.88	963,904,861.04
ลูกหนี้เช่าซื้อ - กองทุนที่ดิน	6,806.15	5,880.00	5,880.00	5,880.00	5,880.00
ลูกหนี้ตามคำพิพากษาศาล	10,667,042.45	11,205,340.95	9,993,676.90	10,636,396.69	10,991,739.46
รายได้ค้างรับ	194,795,550.08	218,621,269.35	248,030,828.47	242,506,660.47	268,809,972.91
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	2,355,959.73	2,139,209.85	2,196,668.71	2,433,247.66	2,253,335.53
<b>รวมสินทรัพย์หมุนเวียน</b>	<b>4,498,055,105.89</b>	<b>5,618,652,244.04</b>	<b>5,715,574,411.06</b>	<b>5,697,186,927.85</b>	<b>5,900,752,512.94</b>
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>					
สิทธิประโยชน์ที่ดิน	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	1,667,360,999.47	1,672,676,724.49	1,727,896,139.79	1,858,940,948.83	1,834,497,845.19
<b>รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>	<b>1,669,263,659.77</b>	<b>1,674,579,384.79</b>	<b>1,729,798,800.09</b>	<b>1,860,843,609.13</b>	<b>1,836,400,505.49</b>
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>6,167,318,765.66</b>	<b>7,293,231,628.83</b>	<b>7,445,373,211.15</b>	<b>7,558,030,536.98</b>	<b>7,737,153,018.43</b>

ตาราง 4.10 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ต่อ)

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม					
งบแสดงฐานะการเงิน					
หน่วย : บาท					
รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>หนี้สินและเงินกองทุน</b>					
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>					
เงินรับฝากและเงินประกัน	689,257.88	1,177,992.48	1,470,807.48	1,977,126.88	2,906,199.25
ดอกเบี้ยพันธบัตรค้างจ่าย	83,226.33	83,226.33	83,226.33	83,226.33	83,226.33
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	10,868.00	6,587.00	215,736.00	17,868.00	7,818.00
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	7,118,345.25	4,205,926.09	3,204,651.39	12,751,465.97	7,058,866.47
<b>รวมหนี้สินหมุนเวียน</b>	<b>7,901,697.46</b>	<b>5,473,731.90</b>	<b>4,974,421.20</b>	<b>14,829,687.18</b>	<b>10,056,110.05</b>
เจ้าหนี้พันธบัตร	230,800.00	230,800.00	230,800.00	230,800.00	230,800.00
เจ้าหนี้เกษตรกร	1,513,798.84	1,500,111.61	1,882,483.63	3,554,800.70	3,419,239.94
เจ้าหนี้ออจ่ายคืน	-	-	-	44,972.75	1,236.00
เงินรายได้รอการรับรู้-กองทุนที่ดิน	6,806.15	5,880.00	5,880.00	5,880.00	5,880.00
เงินรับจากผู้ค้าประกันรอการรับรู้	-	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
เงินรายได้รอการรับรู้	-	-	-	387,615.29	387,615.29
เงินจัดหาที่ดินเพื่อฟื้นฟูคุณภาพชีวิตฯเชื่อมสิทธิรอจ่าย	5,148,695.90	-	-	-	-
<b>รวมหนี้สิน</b>	<b>14,801,798.35</b>	<b>7,220,523.51</b>	<b>7,103,584.83</b>	<b>19,063,755.92</b>	<b>14,110,881.28</b>
<b>เงินกองทุน</b>					
เงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95
รายได้สูง(ต่ำกว่า)ค่าใช้จ่ายสะสมยกมา	35,048,376.94	141,663,531.36	1,275,157,669.37	1,427,416,190.37	1,528,113,345.11
ปรับปรุงรายการเนื่องจากการเปลี่ยนแปลง-	(30,496,398.81)	1,638,405.52	(3,921,707.85)	(44,489,221.35)	940,117.35
สัญญาในงวดก่อนและมาตรการจูงใจ	-	-	-	-	-
รายได้สูง(ต่ำกว่า)ค่าใช้จ่ายสะสมยกมาหลังปรับปรุง	4,551,978.13	143,301,936.88	1,271,235,961.52	1,382,926,969.02	1,529,053,462.46
<b>รวม</b> รายได้สูง(ต่ำกว่า)ใช้จ่ายงวดนี้	<b>137,111,553.23</b>	<b>1,131,855,732.49</b>	<b>156,180,228.85</b>	<b>145,186,376.09</b>	<b>183,135,238.74</b>
รายได้สูง(ต่ำกว่า)ค่าใช้จ่ายสะสมยกไป	141,663,531.36	1,275,157,669.37	1,427,416,190.37	1,528,113,345.11	1,712,188,701.20
<b>รวมเงินกองทุน</b>	<b>6,152,516,967.31</b>	<b>7,286,011,105.32</b>	<b>7,438,269,626.32</b>	<b>7,538,966,781.06</b>	<b>7,723,042,137.15</b>
<b>รวมหนี้สินและทุน</b>	<b>6,167,318,765.66</b>	<b>7,293,231,628.83</b>	<b>7,445,373,211.15</b>	<b>7,558,030,536.98</b>	<b>7,737,153,018.43</b>

ที่มา : สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (2557)



ตาราง 4.11 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม  
งบแสดงฐานะการเงิน (หลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี)

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>สินทรัพย์</b>					
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>					
เงินสด เงินฝากธนาคาร และเงินฝากคลัง	649,233,628.16	1,794,474,593.63	1,955,057,609.18	2,153,990,611.10	2,297,817,686.25
ลูกหนี้เงินยืมกองทุน	8,212.00	16,390.00	56,045.00	-	-
ลูกหนี้เงินกู้	3,066,985,136.82	2,958,209,292.97	2,693,247,336.61	2,379,688,601.04	2,324,212,430.65
ลูกหนี้เงินกู้ - ค่าที่ดิน	33,976,672.25	33,388,707.15	33,226,835.76	32,944,281.01	32,756,607.10
ลูกหนี้เช่าซื้อ	540,026,098.25	600,591,560.14	773,759,530.43	874,981,249.88	963,904,861.04
ลูกหนี้เช่าซื้อ - กองทุนที่ดิน	6,806.15	5,880.00	5,880.00	5,880.00	5,880.00
ลูกหนี้ตามคำพิพากษาศาล	10,667,042.45	11,205,340.95	9,993,676.90	10,636,396.69	10,991,739.46
รายได้ค้างรับ	194,795,550.08	218,621,269.35	248,030,828.47	242,506,660.47	268,809,972.91
สินค้าคงเหลือ (ที่ดิน)	765,209,772.77	751,817,782.18	757,448,941.77	840,203,021.90	780,469,323.07
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	2,355,959.73	2,139,209.85	2,196,668.71	2,433,247.66	2,253,335.53
<b>รวมสินทรัพย์หมุนเวียน</b>	<b>5,263,264,878.66</b>	<b>6,370,470,026.22</b>	<b>6,473,023,352.83</b>	<b>6,537,389,949.75</b>	<b>6,681,221,836.01</b>
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>					
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	21,410,914,538.40	21,859,512,309.37	22,491,072,540.94	24,825,480,102.49	25,232,995,928.00
สิทธิประโยชน์ที่ดิน	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30	1,902,660.30
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ	47,154,877.76	45,988,533.39	47,066,708.64	45,128,553.97	43,920,249.44
<b>รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>	<b>21,459,972,076.46</b>	<b>21,907,403,503.06</b>	<b>22,540,041,909.88</b>	<b>24,872,511,316.76</b>	<b>25,278,818,837.74</b>
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>26,723,236,955.12</b>	<b>28,277,873,529.28</b>	<b>29,013,065,262.71</b>	<b>31,409,901,266.51</b>	<b>31,960,040,673.75</b>

ตาราง 4.11 งบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ต่อ)

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม  
งบแสดงฐานะการเงิน (หลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี)

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>หนี้สินและเงินกองทุน</b>					
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>					
เงินรับฝากและเงินประกัน	689,257.88	1,177,992.48	1,470,807.48	1,977,126.88	2,906,199.25
ดอกเบี้ยพันธบัตรค้างจ่าย	83,226.33	83,226.33	83,226.33	83,226.33	83,226.33
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	10,868.00	6,587.00	215,736.00	17,868.00	7,818.00
หนี้สินหมุนเวียนอื่น	7,118,345.25	4,205,926.09	3,204,651.39	12,751,465.97	7,058,866.47
<b>รวมหนี้สินหมุนเวียน</b>	<b>7,901,697.46</b>	<b>5,473,731.90</b>	<b>4,974,421.20</b>	<b>14,829,687.18</b>	<b>10,056,110.05</b>
เจ้าหนี้พันธบัตร	230,800.00	230,800.00	230,800.00	230,800.00	230,800.00
เจ้าหนี้เกษตรกร	1,513,798.84	1,500,111.61	1,882,483.63	3,554,800.70	3,419,239.94
เจ้าหนี้รอจ่ายคืน	-	-	-	44,972.75	1,236.00
เงินรายได้ราชการรัฐ-กองทุนที่ดิน	6,806.15	5,880.00	5,880.00	5,880.00	5,880.00
เงินรับจากผู้ค้าประกันรอการรับผู้	-	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
เงินรายได้รอการรับผู้	-	-	-	387,615.29	387,615.29
เงินจัดหาที่ดินเพื่อฟื้นฟูคุณภาพชีวิตฯ เชื้อสนธิธรรมา	5,148,695.90	-	-	-	-
<b>รวมหนี้สิน</b>	<b>14,801,798.35</b>	<b>7,220,523.51</b>	<b>7,103,584.83</b>	<b>19,063,755.92</b>	<b>14,110,881.28</b>
<b>เงินกองทุน</b>					
เงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95	6,010,853,435.95
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมา	35,048,376.94	141,663,531.36	1,275,157,669.37	1,427,416,190.37	1,528,113,345.11
ปรับปรุงรายการเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสัญญาฯ	(30,496,398.81)	1,638,405.52	(3,921,707.85)	(44,489,221.35)	940,117.35
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาหลังปรับปรุง	4,551,978.13	143,301,936.88	1,271,235,961.52	1,382,926,969.02	1,529,053,462.46
<b>รวม</b> รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายงวดนี้	<b>137,111,553.23</b>	<b>1,131,855,732.49</b>	<b>156,180,228.85</b>	<b>145,186,376.09</b>	<b>183,135,238.74</b>
รายได้สูง(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกไป	141,663,531.36	1,275,157,669.37	1,427,416,190.37	1,528,113,345.11	1,712,188,701.20
<b>รวมเงินกองทุน</b>	<b>26,708,435,156.77</b>	<b>28,270,653,005.77</b>	<b>29,005,961,677.88</b>	<b>31,390,837,510.59</b>	<b>31,945,929,792.47</b>
<b>รวมหนี้สินและทุน</b>	<b>26,723,236,955.12</b>	<b>28,277,873,529.28</b>	<b>29,013,065,262.71</b>	<b>31,409,901,266.51</b>	<b>31,960,040,673.75</b>

จากตาราง 4.10 และ 4.11 งบประมาณฐานะการเงินเปรียบเทียบก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พบว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทยตามความเหมาะสมที่สามารถดำเนินการได้ภายใต้กฎหมายและระเบียบฯ ที่เกี่ยวข้อง และผลการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่ ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในส่วนของสินทรัพย์หมุนเวียน คือ สินค้าคงเหลือ(ที่ดิน) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และส่วนของเจ้าของ (เงินกองทุน) ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ รายละเอียดการเปลี่ยนแปลงตามตารางที่ 12



ตาราง 4.12 เปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงในงบแสดงฐานะการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยน  
นโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>สินทรัพย์</b>					
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>					
สินค้าคงเหลือ (ที่ดิน) (ก่อน)	-	-	-	-	-
สินค้าคงเหลือ (ที่ดิน) (หลัง)	765,209,772.77	751,817,782.18	757,448,941.77	840,203,021.90	780,469,323.07
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	765,209,772.77	751,817,782.18	757,448,941.77	840,203,021.90	780,469,323.07
ร้อยละ	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน (ก่อน)	4,498,055,105.89	5,618,652,244.04	5,715,574,411.06	5,697,186,927.85	5,900,752,512.94
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน (หลัง)	5,263,264,878.66	6,370,470,026.22	6,473,023,352.83	6,537,389,949.75	6,681,221,836.01
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	765,209,772.77	751,817,782.18	757,448,941.77	840,203,021.90	780,469,323.07
ร้อยละ	17.01	13.38	13.25	14.75	13.23
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>					
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ก่อน)	-	-	-	-	-
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หลัง)	21,410,914,538.40	21,859,512,309.37	22,491,072,540.94	24,825,480,102.49	25,232,995,928.00
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	21,410,914,538.40	21,859,512,309.37	22,491,072,540.94	24,825,480,102.49	25,232,995,928.00
ร้อยละ	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ (ก่อน)	1,667,360,999.47	1,672,676,724.49	1,727,896,139.79	1,858,940,948.83	1,834,497,845.19
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - สุทธิ (หลัง)	47,154,877.76	45,988,533.39	47,066,708.64	45,128,553.97	43,920,249.44
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	(1,620,206,121.71)	(1,626,688,191.10)	(1,680,829,431.15)	(1,813,812,394.86)	(1,790,577,595.75)
ร้อยละ	(97.17)	(97.25)	(97.28)	(97.57)	(97.61)
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (ก่อน)	1,669,263,659.77	1,674,579,384.79	1,729,798,800.09	1,860,843,609.13	1,836,400,505.49
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หลัง)	21,459,972,076.46	21,907,403,503.06	22,540,041,909.88	24,872,511,316.76	25,278,818,837.74
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	19,790,708,416.69	20,232,824,118.27	20,810,243,109.79	23,011,667,707.63	23,442,418,332.25
ร้อยละ	1,185.60	1,208.23	1,203.04	1,236.63	1,276.54
<b>รวมสินทรัพย์ (ก่อน)</b>	<b>6,167,318,765.66</b>	<b>7,293,231,628.83</b>	<b>7,445,373,211.15</b>	<b>7,558,030,536.98</b>	<b>7,737,153,018.43</b>
<b>รวมสินทรัพย์ (หลัง)</b>	<b>26,723,236,955.12</b>	<b>28,277,873,529.28</b>	<b>29,013,065,262.71</b>	<b>31,409,901,266.51</b>	<b>31,960,040,673.75</b>
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
ร้อยละ	333.30	287.73	289.68	315.58	313.07
<b>หนี้สินและเงินกองทุน</b>					
<b>เงินกองทุน</b>					
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ก่อน)	-	-	-	-	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (หลัง)	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
ร้อยละ	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
<b>รวมเงินกองทุน (ก่อน)</b>	<b>6,152,516,967.31</b>	<b>7,286,011,105.32</b>	<b>7,438,269,626.32</b>	<b>7,538,966,781.06</b>	<b>7,723,042,137.15</b>
<b>รวมเงินกองทุน (หลัง)</b>	<b>26,708,435,156.77</b>	<b>28,270,653,005.77</b>	<b>29,005,961,677.88</b>	<b>31,390,837,510.59</b>	<b>31,945,929,792.47</b>
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
ร้อยละ	334.11	288.01	289.96	316.38	313.64
รวมหนี้สินและทุน (ก่อน)	6,167,318,765.66	7,293,231,628.83	7,445,373,211.15	7,558,030,536.98	7,737,153,018.43
รวมหนี้สินและทุน (หลัง)	26,723,236,955.12	28,277,873,529.28	29,013,065,262.71	31,409,901,266.51	31,960,040,673.75
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	20,555,918,189.46	20,984,641,900.45	21,567,692,051.56	23,851,870,729.53	24,222,887,655.32
ร้อยละ	333.30	287.73	289.68	315.58	313.07

จากตาราง 4.12 เปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงรายการบัญชีที่สำคัญในงบแสดงฐานะการเงิน พบว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จากที่ใช้ราคาทุนเดิมมาใช้มูลค่ายุติธรรมจากการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่ โดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์ถัวเฉลี่ยที่ดินในเขตปฏิรูปที่ดินฯ และจัดประเภทที่ดินตามการดำเนินงานที่แท้จริง จะเห็นได้ว่า มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนี้ต้องบแสดงฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ณ วันที่ 30 กันยายน 2552 – 2556 ทำให้ทั้งสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และสินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น ผลต่างที่เกิดขึ้นจะบันทึกเพิ่มเติมอยู่ในส่วนของเงินกองทุน (ส่วนของผู้ถือหุ้น) บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เนื่องจากการประเมินมูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้น มีผลทำให้สินทรัพย์ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เพิ่มขึ้น โดยเฉพาะผลรวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน มีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุด เนื่องจากที่ดินที่ให้เช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) มีการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่ทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้น แต่ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์สูญทูลดลง จากการจัดประเภทรายการใหม่ จึงมีผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงินกองทุนมากกว่ารายการเปลี่ยนแปลงอื่น สำหรับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจากการปรับปรุงรายการสินทรัพย์ที่เกิดขึ้น



ตาราง 4.13 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

งบรายได้และค่าใช้จ่าย

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>รายได้</b>					
รายได้จากเงินงบประมาณ	-	1,000,000,000.00	-	-	-
รายได้จากการดำเนินงาน :-					
- ค่าเช่ารับ	33,434,171.42	37,177,638.19	35,895,041.03	35,150,811.23	38,302,931.44
- ดอกเบี้ยเงินกู้รับ	33,584,263.97	32,892,451.07	40,967,459.26	46,960,411.59	50,781,257.81
- ดอกเบี้ยเงินกู้ค่าที่ดินรับ	1,302,139.68	1,341,383.16	1,424,984.41	1,440,340.27	1,429,009.81
- ดอกเบี้ยตามคำพิพากษาศาลรับ(เงินกู้)	401,566.39	469,176.34	384,393.21	444,385.32	613,517.95
- ดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อที่ดินรับ	20,895,259.97	23,375,113.68	25,082,181.68	25,167,139.41	26,962,819.29
- ค่ารับตามคำพิพากษาศาลรับ	66,289.52	53,850.26	53,850.26	53,850.26	53,606.90
- ส่วนเกินทุนจากคำพิพากษาศาลรับ	-	-	-	-	15,585.61
- ค่าปรับรับ	-	419.44	405.46	2,350.70	6,918.81
- ค่าภาษีบำรุงท้องที่รับ	3,054,103.78	3,018,502.78	3,039,529.73	2,688,913.44	2,965,576.17
- รายได้ค่ารังวัดที่ดิน	-	37,436.70	44,841.78	51,516.39	250,630.35
- รายได้อื่น ๆ	133,120,541.97	58,739,133.72	74,194,819.78	76,262,991.42	96,147,980.22
- เงินกองทุนสงเคราะห์ เชื้ออินทรีย์	255,408,827.44	-	-	-	-
<b>รวมรายได้</b>	<b>481,267,164.14</b>	<b>1,157,105,105.34</b>	<b>181,087,506.60</b>	<b>188,222,710.03</b>	<b>217,529,834.36</b>

ตาราง 4.13 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ต่อ)

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม					
งบรายได้และค่าใช้จ่าย					
หน่วย : บาท					
รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>ค่าใช้จ่าย</b>					
ค่าจ้างลูกจ้างชั่วคราว	10,906,030.86	13,281,119.85	13,512,383.36	20,830,858.66	22,975,952.63
ค่าบริหารงานกองทุน	3,504,238.45	5,199,774.62	4,635,929.18	5,399,949.55	5,087,067.37
ค่าใช้จ่ายในการศึกษาวิจัยและพัฒนาระบบ	498,600.00	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการรังวัดและออกโฉนดที่ดิน	1,276,719.66	2,744,947.00	1,784,872.00	1,764,447.00	1,636,697.00
ค่าชดเชยที่ดินและการสูญเสียโอกาสในที่ดิน	1,003,800.00	-	-	-	60,900.00
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี	32,500.00	-	-	-	-
ค่าภาษีบำรุงท้องที่จ่าย	2,887,650.43	2,857,243.01	2,845,746.46	2,496,190.76	2,793,017.55
ค่าเสื่อมราคา	572,533.16	583,196.87	1,393,548.25	1,355,033.17	1,255,005.90
ค่าใช้จ่ายตามโครงการตัดจ่าย	583,062.50	583,062.50	583,062.50	583,062.50	585,927.17
จ่ายคืนค่าตอบแทนการใช้ประโยชน์ในที่ดินฯ	-	-	151,725.00	-	-
ค่าใช้จ่ายสนับสนุนโครงการค่าก่อสร้าง - สถานีสูบน้ำบ้านหนองโน จ.ขอนแก่น	-	-	-	10,606,792.30	-
หนี้สูญ	67,478,197.76	-	-	-	-
ส่วนต่างราคาทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน	26.00	29.00	11.00	-	28.00
ค่าใช้จ่ายในการปรับลดมูลค่าหนี้ตามคำพิพากษา	3,424.65	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายโครงการจัดหาที่ดินฯเชื่อมสิรินธร	255,408,827.44	-	-	-	-
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>344,155,610.91</b>	<b>25,249,372.85</b>	<b>24,907,277.75</b>	<b>43,036,333.94</b>	<b>34,394,595.62</b>
<b>รายได้สูง (ต่ำ) กว่ารายจ่าย</b>	<b>137,111,553.23</b>	<b>1,131,855,732.49</b>	<b>156,180,228.85</b>	<b>145,186,376.09</b>	<b>183,135,238.74</b>

ที่มา : สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (2557)

ตาราง 4.14 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

**กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม**

**งบรายได้และค่าใช้จ่าย (หลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี)**

หน่วย : บาท

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>รายได้</b>					
รายได้จากเงินงบประมาณ	-	1,000,000,000.00	-	-	-
รายได้จากการดำเนินงาน :-					
- ค่าเช่ารับ	33,434,171.42	37,177,638.19	35,895,041.03	35,150,811.23	38,302,931.44
- ดอกเบี้ยเงินกู้รับ	33,584,263.97	32,892,451.07	40,967,459.26	46,960,411.59	50,781,257.81
- ดอกเบี้ยเงินกู้ค่าที่ดินรับ	1,302,139.68	1,341,383.16	1,424,984.41	1,440,340.27	1,429,009.81
- ดอกเบี้ยตามคำพิพากษาศาลรับ(เงินกู้)	401,566.39	469,176.34	384,393.21	444,385.32	613,517.95
- ดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อที่ดินรับ	20,895,259.97	23,375,113.68	25,082,181.68	25,167,139.41	26,962,819.29
- ค่าปรับตามคำพิพากษาศาลรับ	66,289.52	53,850.26	53,850.26	53,850.26	53,606.90
- ส่วนเกินทุนจากคำพิพากษาศาลรับ	-	-	-	-	15,585.61
- ค่าปรับรับ	-	419.44	405.46	2,350.70	6,918.81
- ค่าภาษีบำรุงท้องที่รับ	3,054,103.78	3,018,502.78	3,039,529.73	2,688,913.44	2,965,576.17
- รายได้ค่ารังวัดที่ดิน	-	37,436.70	44,841.78	51,516.39	250,630.35
- รายได้อื่น ๆ	133,120,541.97	58,739,133.72	74,194,819.78	76,262,991.42	96,147,980.22
- เงินกองทุนสงเคราะห์ เชื้อนสิรินธร	255,408,827.44	-	-	-	-
<b>รวมรายได้</b>	<b>481,267,164.14</b>	<b>1,157,105,105.34</b>	<b>181,087,506.60</b>	<b>188,222,710.03</b>	<b>217,529,834.36</b>



ตาราง 4.14 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี  
ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (ต่อ)

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม					
งบรายได้และค่าใช้จ่าย (หลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี)					
หน่วย : บาท					
รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
<b>ค่าใช้จ่าย</b>					
ค่าจ้างลูกจ้างชั่วคราว	10,906,030.86	13,281,119.85	13,512,383.36	20,830,858.66	22,975,952.63
ค่าบริหารงานกองทุน	3,504,238.45	5,199,774.62	4,635,929.18	5,399,949.55	5,087,067.37
ค่าใช้จ่ายในการศึกษาวิจัยและพัฒนาระบบ	498,600.00	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายในการรังวัดและออกโฉนดที่ดิน	1,276,719.66	2,744,947.00	1,784,872.00	1,764,447.00	1,636,697.00
ค่าชดเชยที่ดินและการสูญเสียโอกาสในที่ดิน	1,003,800.00	-	-	-	60,900.00
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี	32,500.00	-	-	-	-
ค่าภาษีบำรุงท้องที่จ่าย	2,887,650.43	2,857,243.01	2,845,746.46	2,496,190.76	2,793,017.55
ค่าเสื่อมราคา	572,533.16	583,196.87	1,393,548.25	1,355,033.17	1,255,005.90
ค่าใช้จ่ายตามโครงการตัดจ่าย	583,062.50	583,062.50	583,062.50	583,062.50	585,927.17
จ่ายคืนค่าตอบแทนการใช้ประโยชน์ในที่ดินฯ	-	-	151,725.00	-	-
ค่าใช้จ่ายสนับสนุนโครงการค่าก่อสร้าง - สถานีสูบน้ำบ้านหนองโน จ.ขอนแก่น	-	-	-	10,606,792.30	-
หนี้สูญ	67,478,197.76	-	-	-	-
ส่วนต่างราคาทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน	26.00	29.00	11.00	-	28.00
ค่าใช้จ่ายในการปรับลดมูลค่าหนี้ตามคำพิพากษา	3,424.65	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายโครงการจัดหาที่ดินฯ เชื้อสนธิธร	255,408,827.44	-	-	-	-
<b>รวมค่าใช้จ่าย</b>	<b>344,155,610.91</b>	<b>25,249,372.85</b>	<b>24,907,277.75</b>	<b>43,036,333.94</b>	<b>34,394,595.62</b>
<b>รายได้สูง (ต่ำ) กว่ารายจ่าย</b>	<b>137,111,553.23</b>	<b>1,131,855,732.49</b>	<b>156,180,228.85</b>	<b>145,186,376.09</b>	<b>183,135,238.74</b>

จากตาราง 4.13 และตาราง 4.14 งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พบว่า ไม่มีการเปลี่ยนแปลง เนื่องจากยังไม่มีการปรับปรุงรายการจากการเปลี่ยนประเภทสินทรัพย์ และการประเมินมูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้น ทำให้ยังไม่มีผลกระทบต่อรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม แต่เมื่อมีการโอนย้ายเปลี่ยนประเภททรัพย์สินจากที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) เป็นที่ดิน (สินค้าคงเหลือ) หรือโอนเปลี่ยนจากที่ดิน (สินค้าคงเหลือ) เป็นที่ดิน (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) จากการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าหรือเช่าซื้อ จะมีผลกระทบต่อรายได้สูง (ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม ทำให้งบรายได้และค่าใช้จ่ายเปลี่ยนแปลงไปด้วย

2. การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

ตาราง 4.15 อัตราส่วนทางการเงินก่อนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

ลำดับ ที่	รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
		2552	2553	2554	2555	2556
1	อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (เท่า)	569.25	1,026.48	1,148.99	384.17	586.78
2	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (%)	0.24	0.10	0.10	0.25	0.18
3	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (%)	0.24	0.10	0.10	0.25	0.18
4	อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (%)	2.22	15.52	2.10	1.92	2.37
5	อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น (%)	2.23	15.53	2.10	1.93	2.37

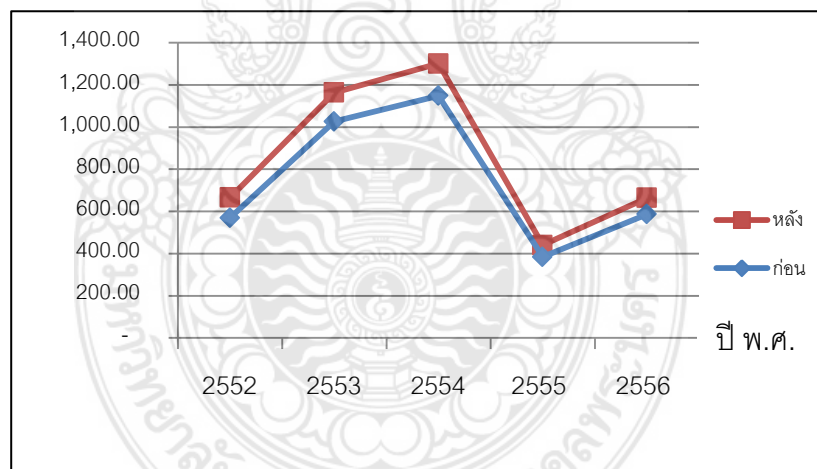
ตาราง 4.16 อัตราส่วนทางการเงินหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน  
ในส่วนที่เกี่ยวข้อง

ลำดับ ที่	รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
		2552	2553	2554	2555	2556
1	อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (เท่า)	666.09	1,163.83	1,301.26	440.83	664.39
2	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (%)	0.06	0.03	0.02	0.06	0.04
3	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (%)	0.06	0.03	0.02	0.06	0.04
4	อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (%)	0.51	4.00	0.54	0.46	0.57
5	อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น (%)	0.51	4.00	0.54	0.46	0.57

ตาราง 4.17 เปรียบเทียบอัตราส่วนทุนหมุนเวียนก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบาย  
การบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (ก่อน)	569.25	1,026.48	1,148.99	384.17	586.78
อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (หลัง)	666.09	1,163.83	1,301.26	440.83	664.39
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	96.84	137.35	152.27	56.66	77.61
ร้อยละการเปลี่ยนแปลง	17.01	13.38	13.25	14.75	13.23
ผลการวิเคราะห์	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น

อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (ครั้ง)

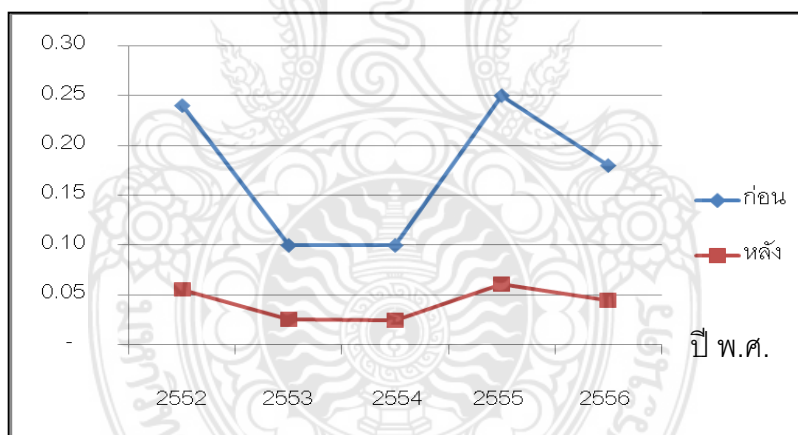


จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับที่ดินด้วยการจัดประเภทรายการที่ดินใหม่ โดยแยกที่ดินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เช่าซื้อกับเกษตรกรมีเจตนาโอนกรรมสิทธิ์ให้กับเกษตรกร หรือถือไว้เพื่อขายเป็นสินค้าคงเหลือ ทำให้สินทรัพย์หมุนเวียนเพิ่มขึ้น เป็นผลให้อัตราส่วนทุนหมุนเวียนซึ่งเป็นอัตราส่วนความสามารถในการชำระหนี้ระยะสั้นหลังการปรับปรุงตัวเลขในงบการเงินดีขึ้นกว่าเดิม

ตาราง 4.18 เปรียบเทียบอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลง  
นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (ก่อน)	0.24	0.10	0.10	0.25	0.18
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (หลัง)	0.06	0.03	0.02	0.06	0.04
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	(0.18)	(0.07)	(0.08)	(0.19)	(0.14)
ร้อยละการเปลี่ยนแปลง	(75.00)	(70.00)	(80.00)	(76.00)	(77.78)
ผลการวิเคราะห์	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น

อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (%)

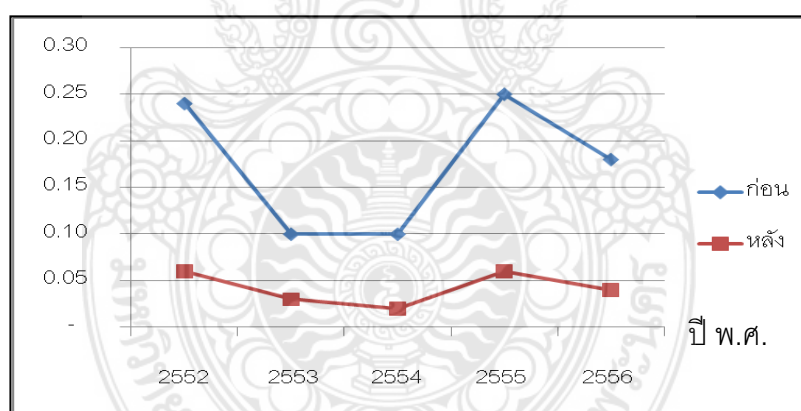


จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายเกี่ยวกับที่ดิน ด้วยการใช้ราคามูลค่ายุติธรรม โดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์กับที่ดินที่ให้เกษตรกรเช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ซึ่งทำให้มูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้น สินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น เป็นผลให้อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม ซึ่งเป็นการแสดงอัตราส่วนร้อยละที่แสดงความสัมพันธ์ของหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมและมีค่าน้อยกว่า 50% แสดงว่าใช้เงินทุนจากส่วนของเจ้าของมากกว่าส่วนของหนี้สิน มีความเสี่ยงทางการเงินต่ำ (ค่ายิ่งต่ำยิ่งดี) หลังการปรับปรุงตัวเลขในงบการเงินดีขึ้นกว่าเดิม

ตาราง 4.19 เปรียบเทียบอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของ (ก่อน)	0.24	0.10	0.10	0.25	0.18
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของ (หลัง)	0.06	0.03	0.02	0.06	0.04
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	(0.18)	(0.07)	(0.08)	(0.19)	(0.14)
ร้อยละการเปลี่ยนแปลง	(75.00)	(70.00)	(80.00)	(76.00)	(77.78)
ผลการวิเคราะห์	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น	ดีขึ้น

อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้เจ้าของ (%)

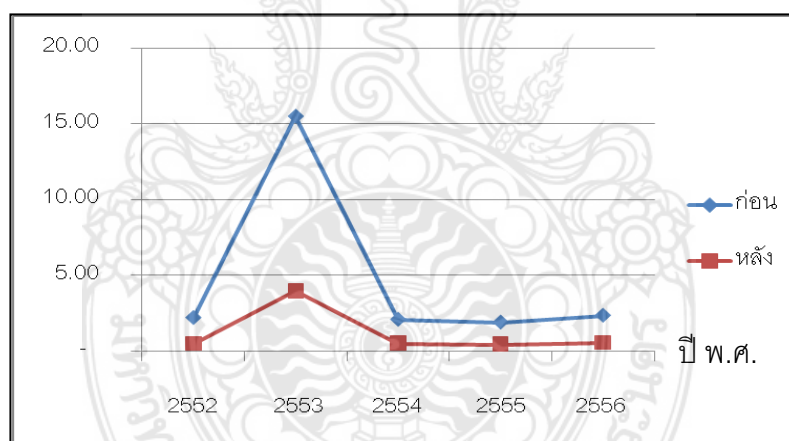


จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ด้วยการเลือกใช้ราคามูลค่ายุติธรรมโดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์กับที่ดินที่ให้เกษตรกรเช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ซึ่งทำให้มีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มในส่วนของเงินกองทุน (ส่วนของผู้เจ้าของ) แสดงถึงโครงสร้างเงินทุน ซึ่งนโยบายของกองทุนการปฏิรูปที่ดินมีโครงสร้างเงินทุนที่มาจากส่วนของเงินกองทุน (ส่วนของผู้เจ้าของ) มากกว่าหนี้สิน และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ดินก็มีผลทำให้ส่วนของผู้เจ้าของเพิ่มขึ้น และสัดส่วนของเงินทุนสูงขึ้นกว่าเดิม

ตาราง 4.20 เปรียบเทียบอัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (ก่อน)	2.22	15.52	2.10	1.92	2.37
อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (หลัง)	0.51	4.00	0.54	0.46	0.57
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	(1.71)	(11.52)	(1.56)	(1.46)	(1.80)
ร้อยละการเปลี่ยนแปลง	(77.03)	(74.23)	(74.29)	(76.04)	(75.95)
ผลการวิเคราะห์	ลดลง	ลดลง	ลดลง	ลดลง	ลดลง

อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ (%)

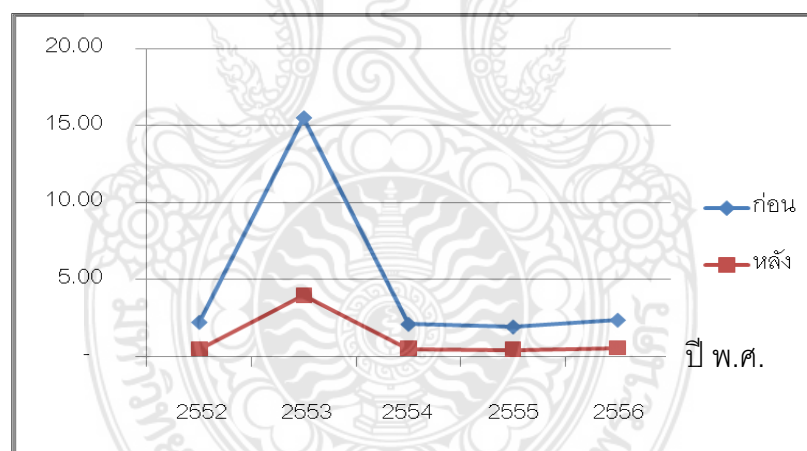


จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ด้วยการเลือกใช้ราคามูลค่ายุติธรรม โดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์กับที่ดินที่ให้เกษตรกรเช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ซึ่งทำให้ที่ดินมีมูลค่าสูงขึ้น สินทรัพย์ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่นำไปจัดหาผลประโยชน์มีมูลค่าสูงขึ้น แต่ผลตอบแทนจากสินทรัพย์ยังคงเดิม มีผลให้อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ลดลงจากเดิม

ตาราง 4.21 เปรียบเทียบอัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้นก่อนและหลัง  
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง

รายการ	ปีงบประมาณ พ.ศ.				
	2552	2553	2554	2555	2556
อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น (ก่อน)	2.23	15.53	2.10	1.93	2.37
อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น (หลัง)	0.51	4.00	0.54	0.46	0.57
(+เพิ่มขึ้น/-ลดลง)	(1.72)	(11.53)	(1.56)	(1.47)	(1.80)
ร้อยละการเปลี่ยนแปลง	(77.13)	(74.24)	(74.29)	(76.17)	(75.95)
ผลการวิเคราะห์	ลดลง	ลดลง	ลดลง	ลดลง	ลดลง

อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น (%)



จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน ด้วยการเลือกใช้ราคามูลค่ายุติธรรม โดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์กับที่ดินที่ให้เกษตรกรเช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นในส่วนของเงินกองทุน (ส่วนของผู้ถือหุ้น) มีผลทำให้อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้นลดลงจากเดิม เนื่องจากผลตอบแทนยังคงเดิม



### 4.3 ส่วนที่ 3 การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงิน

การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงินหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยคำนวณหาอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังปรับปรุงย้อนหลัง 5 ปี คือ ตั้งแต่ 1 ตุลาคม 2552 – 30 กันยายน 2556 แล้วนำค่าที่ได้มาทำการทดสอบค่าสถิติ ใช้วิธี Independent Sample t-test ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 ได้ผลดังนี้

ตาราง 4.22 ผลการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังปรับปรุงย้อนหลัง 5 ปี  
(Independent Sample t-test)

Independent Sample t-test			
รายการ	t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
อัตราส่วนทุนหมุนเวียน	-0.474	0.648	-104.146
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม	3.944	0.014*	0.132
อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น	3.944	0.014*	0.132
อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์	1.306	0.228	3.610
อัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น	1.308	0.227	3.616

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. (2-tailed)  $\leq$  0.05)

จากตาราง 4.22 ผลการศึกษา ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 พบว่า มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญและส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน 2 อัตราส่วน คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมและอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น และไม่มี ความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

3 อัตราส่วน คือ อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ และอัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งไม่ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน มีผลต่อตัวเลขในงบการเงิน และส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดิน



## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ต้องตอบสนองต่อนโยบายการดำเนินงานของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ที่มีเป้าหมายเพื่อสนับสนุนกระบวนการปฏิรูปที่ดินฯ ผู้การแก้ไขปัญหาการใช้ที่ดินทำกิน รวมทั้งการปฏิรูปคุณภาพชีวิตของเกษตรกร ในการปรับปรุงการดำเนินงานของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ให้มีประสิทธิภาพที่ดีขึ้นกว่าเดิม สอดคล้องกับการดำเนินงานของสำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม และเพื่อให้งบการเงินแสดงถึงสถานะการเงินที่สะท้อนถึงความสามารถในการดำเนินงานของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีบทบาทสำคัญมากในการแสดงฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ที่เป็นปัจจัยในการดำเนินงานปฏิรูปที่ดิน และมีมูลค่าสูง การเลือกใช้นโยบายบัญชีจึงมีผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไทยเปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติได้หลายทางเลือก แต่ละทางเลือกจะส่งผลกระทบต่องบการเงินแตกต่างกันไป

ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทย กับนโยบายการบัญชีที่ดิน และผลกระทบต่องบการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม โดยศึกษาแนวทาง วิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดินเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้อง ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ กับนโยบาย วิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ รวมทั้งผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน และแนวโน้มอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการปรับเปลี่ยนนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน

การศึกษาใช้วิธีเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากแหล่งข้อมูลรายงานการเงินประจำปี 2552 – 2556 ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับ วิธีปฏิบัติ ตำรา หนังสืองานวิจัย บทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดิน และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยนำข้อมูลที่ได้มาศึกษาและวิเคราะห์เชิงพรรณนา

## 5.1 สรุปผลการศึกษา

ผลการศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบนโยบายการบัญชี วิธีปฏิบัติทางบัญชี ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ และมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ สรุปผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ดังนี้

กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่สอดคล้อง และไม่สอดคล้อง ตามมาตรฐานการบัญชีไทย ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทย กับนโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวร กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค (กฟภ.) ของเสาวลักษณ์ เนตรพ่วง (2548) โดยวิธีปฏิบัติที่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของกองทุน การปฏิรูปที่ดินฯ ได้แก่ การรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน โดยรับรู้รายการเริ่มแรกบัญชีที่ดิน ตามมูลค่าที่ดินที่ได้จัดซื้อหรือตามราคาประเมินมูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับมา สามารถนำมาหา ประโยชน์จากที่ดินนั้นได้ในอนาคต และวัดราคาทุนของที่ดินได้อย่างน่าเชื่อถือ เพียงแต่ต้องมีการ บันทึกรับปรับปรุงรายการที่ดินให้สอดคล้องกับการจัดรายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีไทย การวัดมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน โดยแสดงมูลค่าที่ดินในราคาทุนที่ซื้อหรือตามราคาประเมิน มูลค่าที่ดิน ณ วันที่ได้รับที่ดินมาด้วยราคาทุน การตัดรายการที่ดิน เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ ในที่ดินให้แก่เกษตรกรที่จ่ายชำระค่าเช่าซื้อครบถ้วนแล้ว เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย ที่กำหนดให้ตัดรายการบัญชีนั้นออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ หรือเลิกใช้งานอย่างถาวร หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น การเปิดเผยข้อมูล ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดินบางส่วน เช่น นโยบายการบัญชี มูลค่าราคาทุนของที่ดิน และมูลค่าที่เป็นภาระผูกพัน แต่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ ที่จำเป็น ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่สอดคล้องเพียงบางส่วน ตามมาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก แสดงรายการ ที่ดินภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุนที่ได้มา แต่ในส่วนที่ดินที่ให้เช่าซื้อในราคารายภาค จะต้องทำการปรับปรุงบัญชีที่ดินที่ตีราคาใหม่หรือมูลค่ายุติธรรม โดยการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการ ตีราคาสินทรัพย์ ส่วนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สามารถเลือกใช้ราคามูลค่ายุติธรรม หรือ ราคาทุนเดิม หากเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ต้องมีการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่อย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่ กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงใช้ราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนรายการนั้นจนกว่าจะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และจะต้องแน่ใจว่า

มูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน ซึ่งใช้วิธีราคาทุน จึงจะไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชีเดิม เนื่องจากได้รับรู้มูลค่าในราคาทุนเดิมที่ได้มา แต่เมื่อหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราค่าเช่าที่ดิน โดยอิงมูลค่าที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินฯ ของกรมธนารักษ์ เริ่มบังคับใช้ กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดนโยบายที่ดินที่ให้เข้าให้ชัดเจนในการเลือกใช้วิธีการวัดมูลค่าในราคามูลค่ายุติธรรมหรือราคาทุนเดิม และเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่ไม่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ การจัดประเภทรายการที่ดิน ที่ดินทุกประเภทที่ได้รับมาบันทึกในบัญชีที่ดินหมวดสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ประเภท ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งควรจัดเป็นบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เฉพาะกรณีที่ดินที่ใช้เป็นสาธารณสมบัติใช้ประโยชน์ร่วมกัน ที่ดินที่นำไปจัดหาผลประโยชน์โดยการให้เช่าควรจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และให้เช่าซื้อจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดิน รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายซึ่งรายจ่ายในการปรับปรุงที่ดินเพื่อให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งานก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการไม่จำกัดระยะเวลาควรบันทึกเป็นราคาต้นทุนที่ดิน และรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการในระยะเวลาจำกัดเป็นค่าใช้จ่าย ถ้าปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และในอนาคตควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการรวมต้นทุนที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการโดยไม่จำกัดระยะเวลาที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาของที่ดินที่เกิดขึ้นเพื่อให้ที่ดินอยู่ในสภาพพร้อมใช้งานเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าที่ดิน

วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ที่ยังไม่มีวิธีปฏิบัติให้สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีไทย ได้แก่ การแลกเปลี่ยนที่ดิน ซึ่งพิจารณาจากมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ที่กำหนดให้ที่ดิน ที่บุคคลได้รับสิทธิ โดยการปฏิรูปที่ดินฯ จะทำการแบ่งแยก หรือโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นไปยังผู้อื่นมิได้ เว้นแต่ตกทอดทางมรดกแก่ทายาทโดยธรรม หรือโอนไปยังสถาบันเกษตรกร หาก ส.ป.ก. จะสามารถดำเนินการแลกเปลี่ยนที่ดินได้ และเล็งเห็นประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นกับเกษตรกรหากมีการย้ายถิ่นฐานต้องดำเนินการแก้ไขข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งหมด และพิจารณาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องเสียก่อน การโอนรายการที่ดิน เนื่องจากที่ดินทุกประเภทถูกบันทึกไว้ในบัญชีที่ดิน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) เพียงบัญชีเดียว จึงไม่มีการโอนรายการที่ดิน แต่ถ้าเปลี่ยนนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน การจัดประเภทรายการใหม่โดยเพิ่มรายการ

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสินค้าคงเหลือ ต้องกำหนดวิธีการปฏิบัติการโอนราคาที่ดินให้สอดคล้องกับการรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีไทย

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ จากที่ใช้ราคาทุนเดิมมาใช้มูลค่ายุติธรรมจากการประเมินมูลค่าที่ดินใหม่ โดยอิงราคาประเมินกรมธนารักษ์ตัวเฉลี่ยที่ดินในเขตปฏิรูปที่ดินฯ และจัดประเภทที่ดินตามการดำเนินงานที่แท้จริง จะเห็นได้ว่า มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนี้ต้องแสดงฐานะการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ทำให้สินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และสินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น ผลต่างที่เกิดขึ้นทำให้ส่วนของเจ้าของ (เงินกองทุน) เพิ่มขึ้นจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ส่วนงบรายได้และค่าใช้จ่าย ไม่มีการเปลี่ยนแปลง เนื่องจากยังไม่มีปรับปรุงรายการจากการเปลี่ยนแปลงประเภทสินทรัพย์และการประเมินมูลค่าที่ดินเพิ่มขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่าเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กรณีศึกษา บริษัทปูนซีเมนต์ไทยจำกัด ของพิสุทธิ บุญไชย (2550) ซึ่งสรุปว่าเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการแสดงมูลค่าจากราคาประเมินราคาสินทรัพย์มาแสดงด้วยราคาทุนมีผลต่อบุคลากรรวมของกลุ่มบริษัท

จากการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินภายหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินในส่วนที่เกี่ยวข้อง จำนวน 5 อัตราส่วน พบว่า มีเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนทางการเงินดีขึ้นดังนี้ อัตราส่วนทุนหมุนเวียนเพิ่มขึ้น อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมลดลง และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของเจ้าของลดลง ทำให้การนำเสนอตัวเลขในงบการเงินดีขึ้น และมีการเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนทางการเงินแย่งดังนี้ อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ และอัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของเจ้าของลดลง ทำให้การนำเสนอตัวเลขในงบการเงินแย่ง

การวิเคราะห์แนวโน้มของอัตราส่วนทางการเงินก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน โดยการทดสอบค่าสถิติ t-test ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 พบว่า ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ 3 อัตราส่วน คือ อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ และอัตราส่วนผลตอบแทนของส่วนของเจ้าของ ซึ่งไม่ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน และมีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ ส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน 2 อัตราส่วน คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของเจ้าของ ซึ่งนำสู่บทสรุปที่ว่า การเลือกใช้นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดินมีผลต่อการตัดสินใจในการบริหารจัดการที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ สอดคล้องกับผลการศึกษาของศรีัญญา เจียงทิพากร (2553) ในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการวัดมูลค่าในภายหลังการรับรู้รายการด้วย

วิธีการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กับผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ ความมีคุณค่าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความทันต่อเวลาของข้อมูล พบว่า การตีราคาสินทรัพย์ถาวรเพิ่มเติมได้ช่วยให้ข้อมูลของสินทรัพย์ที่ถูกตีราคาที่มีความทันต่อเวลาในการใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุนที่สอดคล้องกับมูลค่าของสินทรัพย์ที่เปลี่ยนแปลงไป และผลการศึกษาของ Aboody, Barth and Kasznik (1999) บริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม โดยการใช้วิธีการวัดมูลค่าสินทรัพย์ถาวร ภายหลังจากการรับรู้รายการ ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ส่งผลดีต่อผู้ใช้งบการเงินมากกว่าการใช้วิธีราคาทุน เนื่องจากการตีราคานั้นนอกจากจะส่งผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการดีขึ้น แล้วยังช่วยทำให้นักลงทุนสามารถคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการได้ด้วย อีกทั้ง ยังมีประโยชน์ในแง่ของการทำให้งบการเงินนั้นแสดงข้อมูลที่ทันต่อเวลา แม้ว่าวิธีการตีราคาอาจจะมีความน่าเชื่อถือน้อยก็ตาม

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า นโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน หลังปรับปรุงตัวเลขในงบการเงินส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินของกองทุนการปฏิรูปที่ดิน และทำให้ผู้ใช้งบการเงินใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจในเชิงนโยบายได้มากยิ่งขึ้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาค้นคว้าอิสระครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ และข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไปดังนี้

### 5.2.1 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้

จากการศึกษาค้นคว้าอิสระ เรื่อง การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีที่ดินและผลกระทบต่องบการเงินกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ทำให้ทราบปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง จึงขอเสนอแนะ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทย ของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ดังต่อไปนี้

5.2.1.1 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรรวบรวมรายการที่ดินที่ยังไม่ใช้งาน และไม่มีกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนจัดประเภทที่ดินให้ถูกต้องตามที่ควรจะเป็น

5.2.1.2 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรมีการประเมินราคาที่ดินใหม่ทุก ๆ 4 ปี ตามการประเมินราคาที่ดินของกรมธนารักษ์

5.2.1.3 กองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ ควรกำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับที่ดินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีไทย และมีคู่มือในการปฏิบัติงานทางบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน

5.2.1.4 นโยบายการบัญชีของกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ เป็นสิ่งที่สำคัญ ที่ผู้บริหารหรือผู้ใช้งบการเงิน ต้องให้ความสำคัญก่อนที่จะนำตัวเลขในงบการเงินมาใช้ในการวิเคราะห์

5.2.1.5 ผู้บริหารหรือผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ความระมัดระวังในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินให้มากขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของอัตราส่วนทางการเงินนั้น มาจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมิใช่เกิดจากผลการดำเนินงานจริง ทำให้ผู้บริหารหรือผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องดังกล่าว

#### 5.2.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาค้างต่อไป

จากการศึกษาค้างนี้ ผู้ศึกษาได้รวบรวมข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาค้างต่อไปดังต่อไปนี้

5.2.2.1 ควรศึกษาแนวทางและวิธีการปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับที่ดินจากหน่วยงานอื่น ๆ ที่มีลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่คล้ายคลึงกัน เพื่อจะได้สามารถนำมาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับกองทุนการปฏิรูปที่ดินฯ รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีไทยที่ปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

5.2.2.2 ควรศึกษามาตรฐานการบัญชีไทยฉบับอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาไปแล้ว เนื่องจากมีอีกหลายมาตรฐานที่จำเป็นต้องใช้ในการจัดทำงบการเงิน เพื่อให้สามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้ถูกต้อง เป็นปัจจุบันและทันต่อเวลาที่ที่สุด

5.2.2.3 ควรศึกษาผลกระทบต่อการเงินและอัตราส่วนทางการเงินที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ดินของกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมเพิ่มเติมโดยเก็บข้อมูลก่อนและหลังการเปลี่ยนแปลงเป็นรายจังหวัด



## เอกสารอ้างอิง

- กองนิติการ กลุ่มกฎหมายและระเบียบ. 2541. **กฎหมาย ระเบียบ และหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม.** โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย. กรุงเทพฯ.
- กองบริการกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. 2544. **ระเบียบหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม.** โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย. กรุงเทพฯ.
- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2558. **กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน.**(ปรับปรุง 2557). (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.fab.or.th/>. (15 มีนาคม 2558)
- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2558. **มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ (ปรับปรุง 2557).** (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.fab.or.th/>. (15 มีนาคม 2558)
- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2558. **มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ปรับปรุง 2557).** (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.fab.or.th/>. (15 มีนาคม 2558)
- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2558. **มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 40 เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ปรับปรุง 2557).** (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.fab.or.th/>. (15 มีนาคม 2558)
- จันทร์จิรา รัตนวิทยากรณ์. 2552. **ผลของการประยุกต์ร่างมาตรฐานการบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีต่อธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์. 2552. **ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกใช้นโยบายการบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรมในจังหวัดกรุงเทพมหานคร.** การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.
- นริศ ชัยสูตร. 2555. **การเปลี่ยนแปลงของราคาประเมินที่ดินทั่วประเทศ ปี 2555.** วารสารธนาคารอาคารสงเคราะห์ ฉบับที่ 70 หน้า 49-54 (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ghbomecenter.com/journal>. (20 เมษายน 2558)

## เอกสารอ้างอิง (ต่อ)

- ประภา หนูสิงห์. 2551. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเรื่อง  
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จากราคาตีใหม่มาเป็นราคาทุน: หลักฐานเชิงประจักษ์  
จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. บัณฑิตวิทยาลัย.  
มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ปราณี จันทร์จิราวัฒน์. 2553. ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีที่มีต่อร่างมาตรฐานการบัญชีไทย  
(ปรับปรุง 2552) ฉบับที่ 16 เรื่อง “ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์” ฉบับที่ 23 เรื่อง  
“ต้นทุนการกู้ยืม” และฉบับที่ 40 เรื่อง “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน”.  
บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- พิสุทธิ บุญเชย. 2550. ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในการวัดมูลค่า  
เกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กรณีศึกษา : บริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด.  
บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ไพโรจน์ ชิงศิลป์. 2538. หลักการประเมินราคาทรัพย์สิน. โรงพิมพ์สุภาวดี. กรุงเทพฯ.
- มณฑิรา โห่งอ่อน. 2555. การประเมินมูลค่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรในอำเภอแม่แตง  
จังหวัดเชียงใหม่. บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วัลลภ เผื่อนกรบ. 2552. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายการตีราคาสินค้างเหลือ  
ตามนโยบายการตีราคาสินค้างเหลือ และผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงิน  
กรณีศึกษา : บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.  
บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ศรัณญา เจียงทิพากร. 2553. ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดมูลค่าในภายหลังการรับรู้รายการ  
ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กับผลการดำเนินงานในอนาคต  
ของกิจการ ความมีคุณค่าเกี่ยวกับการตัดสินใจและความทันต่อเวลาของข้อมูล.  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สิริยา สุขชา. 2547. นโยบายการตีราคาสินค้างเหลือ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาด  
หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2554. โครงการศึกษาแนวทาง  
การประเมินมูลค่าที่ดินในเขตปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม สำนักงานการปฏิรูป  
ที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.

## เอกสารอ้างอิง (ต่อ)

- สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. 2554. **สรุปมติคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม (คปก.) ปี 2532 – 2553**. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.
- สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. 2558. **รายงานการประชุมคณะกรรมการปฏิรูปที่ดิน**. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.alro.go.th/>. (15 มีนาคม 2558)
- สำนักบริหารกองทุน. 2546. **คู่มือระบบบัญชีกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม**. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.
- สำนักบริหารกองทุน. 2554. **คู่มือการเช่าซื้อที่ดิน เอกสารปฏิรูปที่ดิน ฉบับที่ 370**. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.
- สำนักบริหารกองทุน. 2555. **คู่มือการเช่าที่ดิน เอกสารปฏิรูปที่ดิน ฉบับที่ 494**. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.
- สำนักบริหารกองทุน. 2557. **รายงานผลการดำเนินงานกองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ปีงบประมาณ 2556**. สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม. กรุงเทพฯ.
- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2526. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการ เกี่ยวกับการเช่าซื้อที่ดิน พ.ศ. 2526**. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakittha.soc.go.th/>. (15 มีนาคม 2558).
- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2535. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยการให้เกษตรกรและสถาบันเกษตรกรผู้ได้รับที่ดินจากการปฏิรูปที่ดิน เพื่อเกษตรกรรมปฏิบัติเกี่ยวกับการเช่าทำประโยชน์ในที่ดิน พ.ศ. 2535**. ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 109 ตอนที่ 97 วันที่ 16 กันยายน 2535. หน้า 46 - 52. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakittha.soc.go.th/>. (15 มีนาคม 2558).
- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2536. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการพิจารณาลดหรือยกเว้นการเก็บค่าเช่าที่ดิน เพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2536**. ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 110 ตอนที่ 78 วันที่ 17 มิถุนายน 2536. หน้า 26 - 28. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakittha.soc.go.th/>. (15 มีนาคม 2558).

## เอกสารอ้างอิง (ต่อ)

- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2540. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยการให้เกษตรกรและสถาบันเกษตรกรผู้ได้รับที่ดินจากการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมปฏิบัติเกี่ยวกับการเข้าทำประโยชน์ในที่ดิน พ.ศ. 2535 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540.** ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 114 ตอนพิเศษ 51 ง วันที่ 25 มิถุนายน 2540. หน้า 26 - 28. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakitcha.soc.go.th/>. (10 มีนาคม 2558).
- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2558. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการจัดซื้อที่ดินเพื่อการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2558.** ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนพิเศษ 72 ง วันที่ 31 มีนาคม 2558. หน้า 1 - 7. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakitcha.soc.go.th/>. (10 มีนาคม 2558).
- สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. 2558. **ระเบียบคณะกรรมการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการ เกี่ยวกับการเช่าซื้อที่ดิน พ.ศ. 2558.** ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนพิเศษ 72 ง วันที่ 31 มีนาคม 2558. หน้า 8 - 14. (ระบบออนไลน์). แหล่งที่มา : <http://www.ratchakitcha.soc.go.th/>. (10 มีนาคม 2558).
- เสาวลักษณ์ เนตรพวง. 2548. **การเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีไทยกับนโยบายการบัญชีสินทรัพย์ถาวร กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค.** การศึกษาค้นคว้าอิสระ บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อัจฉรา เบญญาอภิกุล. 2551. **นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** การศึกษาค้นคว้าอิสระ ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- อารยา จันทกรโชติการ. 2553. **การศึกษาผลกระทบของนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือของงานบัญชีพัสดุและสิ่งของ การรถไฟแห่งประเทศไทยที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีไทย.** วิทยานิพนธ์ ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.
- David Aboody, Mary E. Barth, and Ron Kasznik. 1998. "Revaluations of fixed assets and future firm performance : Evidence from the UK1". *Journal of Accounting and Economics* 26. (1999) : 149-178.

## เอกสารอ้างอิง (ต่อ)

- District Council of Yankalilla. 2013. "Accounting Policy-Property, Plant and Equipment".  
(Online : [www.yankailla.sa.gov.au](http://www.yankailla.sa.gov.au). 23 February 2015).
- Karthik Ramanna. 2013. "Why "Fair Value" Is the Rule". Harvard Business Review.  
(Online : <http://hbr.org/2013/03/why-fair-value-is-the-rule/ar/pr>. 5 January 2015)
- Y.Zhang and J.Andrew. 2010. "Land in Chian : Re-considering comparability in financial reporting". *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, Vol.4, pp. 53-75.
- Zelijana Aljinovic Barac and Slavko Sodan. 2011. "MOTIVES FOR ASSET REVALUATION POLICY CHOICE IN CROATIA". *Croatian Operational Research Review (CRORR)*, Vol. 2, pp. 60-70.



## ประวัติการศึกษาและการทำงาน

ชื่อ นามสกุล                      นางวิไลกัลยา สารีพันธ์  
 วัน เดือน ปีเกิด                    22 กรกฎาคม 2513  
 ภูมิลำเนา                            อำเภอบางบัวทอง จังหวัดนนทบุรี

ประวัติการศึกษา

วุฒิการศึกษา	ชื่อสถาบัน	ปีสำเร็จการศึกษา
บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี)	มหาวิทยาลัยรามคำแหง	2535

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

พ.ศ. 2536 – ปัจจุบัน            นักวิชาการตรวจสอบบัญชีชำนาญการ  
 สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม

