

ท้าทายความเชื่อ “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” เหมาะสมหรือไม่

Challenge the Belief “No Depreciation
for Property” is Properly or Not.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Nipan Henchokchaichana

Associate Professor of School of Management Science,
Sukhothai Thammathirat Open University

Committee of The Accounting Profession
in Accounting Education and Technology
Thailand Federation of Accounting Professions

ท้าทายความเชื่อ “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” เหมาะสมหรือไม่

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทคัดย่อ

บทความนี้เป็นการท้าทายความเชื่อของนักบัญชีที่ว่า “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” เหมาะสมหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นแย้งกับความเชื่อดังกล่าว เพราะว่าการใช้ประโยชน์จากที่ดินนั้นมีอายุจำกัด เมื่อถึงกาลสิ้นสุดลง แม้ว่าที่ดินนั้นยังคงอยู่ แต่การใช้ประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากที่ดินนั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว ดังนั้นตลอดอายุการใช้ประโยชน์จากที่ดิน กิจการควรคิดค่าเสื่อมราคาของที่ดินเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อให้กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดถูกต้องตามที่ควร

คำสำคัญ: ที่ดิน ค่าเสื่อมราคา

Challenge the Belief “No Depreciation for Property” is Properly or Not.

Nipan Henchokchaichana

Associate Professor of School of Management Science,
Sukhothai Thammathirat Open University

Committee of The Accounting Profession in Accounting Education and Technology
Thailand Federation of Accounting Professions

ABSTRACT

This article aims to challenge the accountants’ belief that no depreciation for property is properly or not. The author argues this belief because the entity who uses the property has limited of its useful life. For example when the entity is terminated, the property benefit to the entity is ended along with useful life of property. Hence, the entity should depreciate the property to the expense for measuring profit properly of its period.

Keywords: *Property, Depreciation*

■ บทนำ

นักบัญชีมีความเชื่อว่า “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” ผู้เขียนขอท้าทายความเชื่อดังกล่าวว่าเหมาะสมหรือไม่ ที่ดินเป็นสินทรัพย์รายการหนึ่ง ทำไมจึงไม่คิดค่าเสื่อมราคาและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนประเภทอื่น กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากที่ดิน แต่กิจการไม่เสียต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายจากที่ดินนั้นเหมาะสมหรือไม่ กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดเกี่ยวกับที่ดินแสดงผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องและสะท้อนภาพที่แท้จริงหรือไม่

ก่อนกาลิเลโอ กาลิเลอี มนุษย์มีความเชื่อว่า “โลกเป็นศูนย์กลางของระบบสุริยะ” จนกาลิเลโอ กาลิเลอี กล่าวว่า “ดวงอาทิตย์เป็นศูนย์กลางของระบบสุริยะ” ขณะนั้นไม่มีใครเชื่อว่ากาลิเลโอ กาลิเลอี กล่าวถูกต้อง จนล่วงเลยเวลาและมีข้อพิสูจน์อย่างชัดเจนแล้ว ในปัจจุบันทุกคนจึงยอมรับความจริงที่กาลิเลโอ กาลิเลอี ได้กล่าวไว้

เฉกเช่นเดียวกันก่อนผู้เขียน นักบัญชีมีความเชื่อว่า “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” จนผู้เขียนกล่าวว่า “ที่ดินต้องคิดค่าเสื่อมราคา” ขณะนี้นักบัญชียังไม่เชื่อผู้เขียน แต่ผู้เขียนมั่นใจว่าในอนาคต นักบัญชีจะยอมรับความจริงที่ผู้เขียนกล่าวไว้

■ ความหมายของที่ดิน

ที่ดิน (Property) มีความหมายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (TAS 16) กำหนดไว้ว่า (ย่อหน้าที่ 6) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง **สินทรัพย์** ที่มีตัวตนซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) มีไว้เพื่อ**ใช้ประโยชน์**ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน และ

2) คาดว่าจะ**ใช้ประโยชน์**มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

ผู้เขียนขอให้ผู้อ่านสังเกตว่า ที่ดินมีไว้เพื่อให้**กิจการได้ใช้ประโยชน์**และคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี (แต่ไม่ได้หมายความว่ากิจการจะใช้ประโยชน์อย่างไม่มีที่สิ้นสุด)

สินทรัพย์ (Asset) มีความหมายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) (Framework) กำหนดไว้ว่า (ย่อหน้าที่ 4.4.1) สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่ง**กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ**จากทรัพยากรนั้นในอนาคต

ผู้เขียนขอให้ผู้อ่านสังเกตว่า **กิจการควบคุมและได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ**จากสินทรัพย์ เน้นที่**ตัวกิจการ**เป็นหลัก ไม่ใช่ตัวสินทรัพย์

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ (Framework ย่อหน้าที่ 4.8) หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่**กิจการ**ทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของสิ่งใดสิ่งหนึ่ง หรือหลายสิ่งต่อไปนี้

- 1) การเพิ่มประโยชน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน
- 2) ความสามารถในการเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
- 3) ความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต

ผู้เขียนขอให้ผู้อ่านสังเกตว่า ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์เป็นกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ที่กิจการจะได้รับในอนาคต มุ่งเน้นกิจการเป็นผู้รับประโยชน์จากสินทรัพย์

อายุการใช้ประโยชน์ (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ หรือ
- 2) จำนวนผลผลิต หรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ผู้เขียนขอให้ผู้อ่านสังเกตว่า **กิจการต้องประมาณอายุการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้ใช้** ดังนั้นสรุปได้ว่า**กิจการมีที่ดิน (สินทรัพย์)** เพื่อใช้ประโยชน์มากกว่า 1 ปี และ**กิจการต้องประมาณอายุการใช้ประโยชน์จากที่ดิน (สินทรัพย์)** นั้น ดังนั้นการพิจารณาให้ยึดตัว**กิจการ**เป็นหลัก ไม่ใช่**สินทรัพย์**

■ ความหมายของค่าเสื่อมราคา

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบ ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง **ราคาทุน**ของสินทรัพย์ หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทนราคาทุน (ราคาที่ตีใหม่) หักด้วย**มูลค่าคงเหลือ**ของสินทรัพย์

ราคาทุน (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือ**มูลค่ายุติธรรม**ของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีที่เกี่ยวข้อง ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

มูลค่ายุติธรรม (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

มูลค่าคงเหลือ (TAS 16 ย่อหน้าที่ 6) หมายถึง จำนวนเงินโดยประมาณที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์ หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์

ตัวอย่างที่ 1 กิจการมีที่ดิน 100 ล้านบาท (ราคาทุน) อายุของกิจการคาดว่าจะยังคงอยู่และจะใช้ประโยชน์จากที่ดิน 80 ปี และมูลค่าปัจจุบันของที่ดิน ณ สิ้นปีที่ 80 เป็น 20 ล้านบาท (มูลค่าคงเหลือ) ดังนั้น จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา คือ $100 - 20 = 80$ ล้านบาท นำมาปันส่วน (ตามวิธีเส้นตรง) ปีละ $80 \div 80 = 1$ ล้านบาท เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

■ เหตุผลที่เชื่อว่าที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ว่า “ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัด จึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา”

ย่อหน้าที่ 59 กำหนดว่า “หากกิจการรวมต้นทุนในการซื้อ การขนย้ายและการบูรณะสถานที่เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าว ตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นทุนนั้น ในบางกรณีที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด จึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคา ในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว”

ย่อหน้าที่ 54 กำหนดว่า “มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์อาจเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะมีค่าเท่ากับศูนย์ จนกระทั่งมูลค่าคงเหลือลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในภายหลัง”

จากที่กล่าวมา สรุปเหตุผลที่นักบัญชีเชื่อว่าที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา มี 2 ข้อ คือ

- 1) อายุการใช้ประโยชน์อย่างไม่จำกัดของที่ดิน จึงไม่คิดค่าเสื่อมราคา
- 2) มูลค่าคงเหลือของที่ดินเพิ่มขึ้นและมีมูลค่าเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของที่ดินนั้น ค่าเสื่อมราคาของที่ดินจะมีค่าเท่ากับศูนย์

เหตุผลที่นักบัญชีเชื่อว่าที่ดินต้องตัดค่าเสื่อมราคา มี 2 ข้อ คือ

- 1) อายุการใช้ประโยชน์จำกัดของที่ดิน จึงคิดค่าเสื่อมราคา เช่น กฎหมายของบางประเทศอนุญาตให้เอกชนถือครองที่ดินได้ 90 ปี ดังนั้นที่ดินคิดค่าเสื่อมราคา 90 ปี เพราะมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด
- 2) ต้นทุนในการซื้อ การขนย้ายหรือการบูรณะสถานที่ ซึ่งรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน มีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด จึงคิดค่าเสื่อมราคา

ผู้เขียนมีความเห็นแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีที่ว่าที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา และเป็นความเชื่อของนักบัญชีที่ไม่ถูกต้อง เพราะว่า

- 1) กิจการเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากที่ดิน แม้ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคตที่คาดการณ์ได้ (ข้อสมมติ : การดำเนินงานต่อเนื่อง อ้างอิง Framework ย่อหน้าที่ 4.1) แต่ไม่ได้หมายความว่ากิจการจะดำรงอยู่ต่อไปอย่างไม่มีที่สิ้นสุดหรืออนันต์ (infinity) เพราะในโลกของความเป็นจริง กิจการจะมีอายุการดำเนินงานเพียงช่วงเวลาหนึ่ง เช่น 80 ปี 100 ปี หรือไม่เกิน 500 ปี เป็นต้น เพราะยังไม่มีหลักฐานใดยืนยันว่ามีกิจการใดที่เกิดขึ้นมาแล้วและยังไม่สิ้นสุดลงเลย ทุกกิจการเกิดและสิ้นสุดลงทั้งสิ้น ตามหลักไตรลักษณ์ (เกิดขึ้น ตั้งอยู่ และดับไป) ตามพุทธศาสนา
- 2) อายุการใช้ประโยชน์ของกิจการมีจำกัดตามอายุของกิจการ (สมมติว่า 100 ปี) ขณะที่ที่ดินมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัด ดังนั้นต้นทุนของที่ดินควรรับรู้เป็นค่าเสื่อมราคาของที่ดินในแต่ละรอบบัญชีของกิจการ ซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากที่ดินนั้น

ที่ดินเปรียบเหมือนดวงอาทิตย์ (อายุไม่จำกัด) และกิจการเปรียบเหมือนมนุษย์ (อายุจำกัด) ดวงอาทิตย์ให้พลังงานความร้อนอย่างไม่มีที่สิ้นสุด (อายุไม่จำกัด) และเป็นทรัพยากรธรรมชาติที่ไม่มีต้นทุน แต่มนุษย์ผู้รับหรือผู้ใช้ประโยชน์ (มีอายุจำกัด) จากพลังงานความร้อนของดวงอาทิตย์ เมื่อมนุษย์ตายลง แม้ว่าดวงอาทิตย์ยังไม่ดับ แต่ประโยชน์ที่มนุษย์ผู้นั้นได้รับจากดวงอาทิตย์นั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว

แจกเช่นเดียวกัน ที่ดินมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด และที่ดินมีต้นทุนในการได้มา แต่กิจการผู้ใช้ประโยชน์มีอายุจำกัด เมื่อกิจการสิ้นสุดลง แม้ว่าที่ดินยังคงอยู่ แต่ประโยชน์ที่กิจการนั้นได้รับจากที่ดินนั้นได้สิ้นสุดลงแล้ว สมควรหรือไม่ที่กิจการต้องเสียต้นทุนในการได้มาซึ่งที่ดิน โดยกิจการไม่เคยรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย ตลอดอายุการใช้ประโยชน์จากที่ดินนั้นของกิจการ แต่จะรับรู้ต้นทุนของที่ดินเมื่อกิจการจำหน่ายที่ดินนั้นไป ในขณะที่กิจการได้ใช้ประโยชน์จากที่ดินอยู่ตลอดระยะเวลาที่กิจการยังดำเนินกิจการอยู่ กิจการจะมีรายได้หรือกระแสเงินสดเข้ามา แต่กิจการกลับไม่มีค่าใช้จ่ายหรือค่าเสื่อมราคาของที่ดินนั้นมาหักออกจากรายได้ กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดย่อมไม่ถูกต้อง

3) มูลค่าคงเหลือของที่ดินเพิ่มขึ้นตลอดเวลาไม่น่าจะเป็นเหตุผลของการไม่คิดค่าเสื่อมราคา แต่อาจเป็นเหตุผลของการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามวิธีการตีราคาใหม่ เพื่อให้มูลค่าคงเหลือเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจากการจำหน่ายที่ดิน ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ และหักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายที่ดินนั้น

4) กฎหมายเกี่ยวกับที่ดินของแต่ละประเทศแตกต่างกัน บางประเทศให้เอกชนครอบครองสิทธิการใช้ประโยชน์จากที่ดินอย่างไม่มีจำกัดอายุ ในบางกรณีประเทศเหล่านั้นอาจออกกฎหมายเวนคืนที่ดินจากเอกชนได้ ดังนั้นเอกชนอาจถือครองที่ดินอย่างจำกัดอายุก็ได้

■ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

TAS 16 ย่อหน้าที่ 60 กำหนดว่า “วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ต้องสะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์”

TAS 16 ย่อหน้าที่ 62 กำหนดว่า “วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง หรือวิธีจำนวนผลผลิต กิจการเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาที่จะสะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์ให้ใกล้เคียงที่สุด และต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป”

TAS 16 ย่อหน้าที่ 61 กำหนดว่า “กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างน้อยที่สุดทุกสิ้นรอบปีบัญชี และหากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี”

โดยทั่วไป นักบัญชีนิยมใช้วิธีเส้นตรงในการคิดค่าเสื่อมราคา ตามสูตรการคำนวณดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} = \frac{(\text{ราคาทุน} - \text{มูลค่าคงเหลือ})}{\text{อายุการใช้ประโยชน์}}$$

ความเชื่อของนักบัญชีในปัจจุบันเกี่ยวกับที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา เกิดจาก

- 1) อายุการใช้ประโยชน์ของที่ดินไม่จำกัด หรือมีค่าอนันต์ หรือเข้าใกล้อนันต์ (Infinity : ∞) หรือ
- 2) มูลค่าคงเหลือของที่ดิน มีค่าเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชี (ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) ของที่ดิน

จากสูตรการคำนวณค่าเสื่อมราคาข้างต้น เป็นดังนี้

ราคาทุน เป็นมูลค่าจำนวนเงินคงที่

มูลค่าคงเหลือ เป็นมูลค่าจำนวนเงินคงที่ โดยทั่วไปจะมีมูลค่าน้อยกว่าราคาทุน

อายุการใช้ประโยชน์ เป็นจำนวนอนันต์

ดังนั้น ค่าเสื่อมราคาต่อปีจะเข้าใกล้ 0 (ศูนย์) จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้นักบัญชีไม่คิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

แต่ถ้ามูลค่าคงเหลือ เป็นมูลค่าจำนวนเงินคงที่เท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของที่ดิน ดังนั้นค่าเสื่อมราคาต่อปี จะมีค่าติดลบหรือน้อยกว่า 0 (ศูนย์) จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้นักบัญชีไม่คิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

แต่ความเชื่อของผู้เขียนเกี่ยวกับที่ดินต้องคิดค่าเสื่อมราคาเกิดจาก

- 1) อายุการใช้ประโยชน์ของที่ดิน ซึ่งกิจการได้รับในช่วงเวลาที่จำกัด (เช่น 100 ปี) ตามอายุของกิจการ
- 2) มูลค่าคงเหลือของที่ดิน เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะกิจการจะได้รับในปัจจุบัน (มูลค่าปัจจุบัน) จากการจำหน่ายที่ดินในอนาคต เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ (เช่น 100 ปี) และหักด้วยต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายที่ดินนั้น

มูลค่าปัจจุบันของเงิน 1 บาท ณ สิ้นปีที่ 100 อัตราคิดลด 5% ต่อปี = $\frac{1}{(1+0.05)^{100}} = \frac{1}{131.50105} =$

0.0076045 บาท สมมติว่าปัจจุบันที่ดิน 100 ล้านบาท สิ้นปีที่ 100 คาดว่าจะขายที่ดินได้ 500 ล้านบาท คิดเป็นมูลค่าคงเหลือของที่ดิน $500 \times 0.0076045 = 3.80$ ล้านบาท หรือสิ้นปีที่ 100 คาดว่าจะขายที่ดินได้ 13,150 ล้านบาท คิดเป็นมูลค่าคงเหลือ 100 ล้านบาท ถ้าอัตราการเติบโตของราคาที่ดินสูงกว่า 5% ในช่วง 100 ปี จึงจะทำให้มูลค่าคงเหลือมากกว่า 100 ล้านบาท เรื่องนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นเรื่องการตีราคาใหม่ของที่ดิน เพื่อให้แสดงมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน ไม่ใช่เรื่องค่าเสื่อมราคาของที่ดินที่เกิดจากการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของที่ดินอย่างมีระบบตลอดอายุของกิจการที่ใช้ประโยชน์ของที่ดินนั้น

■ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ PAEs และ NPAEs เกี่ยวกับที่ดิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ตาม TAS 16 (ปรับปรุง 2560) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2554 บทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองประเภทมีหลักการทั่วไปไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับการไม่คิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน

■ ตัวอย่างการคิดและไม่คิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน

กิจการซื้อที่ดิน 100 ล้านบาท จากเจ้าของที่ดินซึ่งประกอบธุรกิจให้เช่าที่จอดรถ กิจการนำที่ดินดังกล่าวไปใช้ให้บริการเช่าที่จอดรถเช่นเดิม มีรายได้จากการให้เช่าที่จอดรถปีละ 2 ล้านบาท และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานปีละ 100,000 บาท ซึ่งประกอบด้วยเงินเดือน ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา แต่ไม่รวมค่าเสื่อมราคาที่ดิน หรือกิจการเช่าที่ดินจากเจ้าของที่ดินดังกล่าวและจ่ายค่าเช่าปีละ 1 ล้านบาท เป็นระยะเวลา 10 ปี

สมมติว่ากิจการมีอายุ 80 ปี ที่จะใช้ประโยชน์จากที่ดิน 100 ล้านบาท และคาดว่ามูลค่าคงเหลือของที่ดินเป็น 20 ล้านบาท ดังนั้นค่าเสื่อมราคาของที่ดินเท่ากับ $(100 - 20) \div 80 = 1$ ล้านบาท ต่อปี

ผลการดำเนินงานสำหรับปีในแต่ละกรณีเป็นดังนี้

	หน่วย : บาท		
	ซื้อที่ดิน		
	เช่าที่ดิน	คิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน	ไม่คิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน
รายได้จากการให้เช่าที่จอดรถ	<u>2,000,000</u>	<u>2,000,000</u>	<u>2,000,000</u>
ค่าใช้จ่าย :			
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	100,000	100,000	100,000
ค่าเช่าที่ดิน	1,000,000	-0-	-0-
ค่าเสื่อมราคาที่ดิน	<u>-0-</u>	<u>1,000,000</u>	<u>-0-</u>
รวมค่าใช้จ่าย	<u>1,100,000</u>	<u>1,100,000</u>	<u>100,000</u>
กำไรจากการดำเนินงาน	<u>900,000</u>	<u>900,000</u>	<u>1,900,000</u>

จากข้อมูลข้างต้น จะเห็นว่ากิจการไม่คิดค่าเสื่อมราคาที่ดินจะเกิดกำไร 1.9 ล้านบาท แต่ถ้ากิจการคิดค่าเสื่อมราคาที่ดิน จะเกิดกำไร 0.9 ล้านบาท และมีกำไรเท่ากับกรณีกิจการเช่าที่ดิน วิธีการได้มาซึ่งที่ดินไม่ว่าซื้อหรือเช่า ย่อมทำให้กิจการได้ที่ดินมาเหมือนกัน เมื่อนำมาใช้ประโยชน์อย่างเดียวกัน ผลการดำเนินงานควรเท่ากัน

ดังนั้นการไม่คิดค่าเสื่อมราคาที่ดินจะก่อให้เกิดกำไรสูงกว่าความเป็นจริง เพราะไม่มีค่าเสื่อมราคาที่ดิน จึงไม่มีค่าใช้จ่ายมาหักออกจากรายได้

■ บทสรุป

ผู้เขียนหวังว่า การท้าทายความเชื่อของนักบัญชีที่ว่า “ที่ดินไม่คิดค่าเสื่อมราคา” ในปัจจุบัน จะทำให้นักบัญชีหันกลับมาทบทวนความเชื่อดังกล่าวใหม่ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ว่า “ที่ดินต้องคิดค่าเสื่อมราคา” เพราะว่าการมีอายุจำกัด การใช้ประโยชน์จากที่ดินตามอายุของกิจการที่จำกัดนั้น การได้รับประโยชน์ (รายได้) จากที่ดิน สมควรมีต้นทุน (ค่าใช้จ่าย หรือค่าเสื่อมราคา) เกิดขึ้น เพื่อให้ผลการดำเนินงานของกิจการแสดงภาพที่แท้จริง

References

- Alfredson, Keith and others. (2009). *Applying International Financial Reporting Standards*. 2nd edition. Australia : John Wiley & Sons Australia, Ltd.
- Federation of Accounting Profession. (2018a). *The Conceptual Framework for Financial Reporting (Revised 2015)*. Bangkok : Active Print, Co., Ltd.
- _____. (2018 b). *Thai Accounting Standard No. 16 (Revised 2017) Property Plant and Equipments*. Bangkok : Active Print, Co., Ltd.
- _____. (2018 c). *FAP's Annoucement No. 20/2011. TFRS for NPAEs*. Retrieved from <http://www.fap.or.th>
- Henchokchaichana, N. and Srijunpetch, S. (2016). *Accounting Theory*. Bangkok : TPN Press Partnership Limited.
- _____. (2018). *Conformity with TFRS for NPAEs*. Bangkok : TPN Press Partnership Limited.
- Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J. and Warfield, Terry D. (2014). *Intermediate Accounting: IFRS Edition*. 2nd edition. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc.
- Spiceland, J. David and others. (2013). *Intermediate Accounting : IFRS Edition*. Global Edition. New York : The McGraw-Hill Companies, Inc.