

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรมในจังหวัดเชียงใหม่ มีแนวคิด ทฤษฎีตลอดจนเอกสารและรายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งออกเป็นแต่ละส่วนดังต่อไปนี้

#### ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

- 1.แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับนโยบายบัญชี
  - 1.1 ความหมายของนโยบายบัญชี
  - 1.2 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการเลือกใช้นโยบายบัญชี
- 2.แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับบัญชีสินทรัพย์
  - 2.1 ความหมายของบัญชีสินทรัพย์
  - 2.2 มาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์
- 3.แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับโรงแรม
  - 3.1 ความหมายของกิจการโรงแรม
  - 3.2 ลักษณะทั่วไปของกิจการโรงแรม
4. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรม

#### ส่วนที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### ส่วนที่ 3 การพัฒนาสมมติฐานและกรอบแนวคิด

โดยเนื้อหาของทฤษฎีและแนวคิดที่ใช้ในการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรมในจังหวัดเชียงใหม่ มีดังต่อไปนี้

#### ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับนโยบายบัญชี

###### 1.1 ความหมายของนโยบายบัญชี (Accounting Policy)

ในปัจจุบันผู้บริหารของกิจการมีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลในการตัดสินใจที่เหมาะสม ดังนั้นข้อมูลทางบัญชีจึงเป็นสิ่งที่สำคัญต่อการตัดสินใจอย่างมาก ซึ่งข้อมูลทางบัญชีนี้นักกิจการต้องเลือกจัดทำบัญชีและนโยบายบัญชีเพื่อบันทึกรายการและจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่ง

การเลือกใช้วิธีการทำบัญชีและนโยบายบัญชีต่าง ๆ ควรอยู่ในกรอบของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นที่ยอมรับอย่างแพร่หลาย นโยบายในการทำรายงานทางการเงินของกิจการเป็นหลักการเฉพาะ และวิธีการนำหลักการไปใช้นั้นขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารของกิจการที่จะนำไปใช้อย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ เพื่อที่จะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินของกิจการอย่างแท้จริง และเป็นไปตามมาตรฐานที่ดี

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ให้ความหมายว่า นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

**ศศิวิมล มีอำพล (2547)** ได้ให้ความหมายว่า นโยบายการบัญชี (Accounting Policy) หมายถึง หลักการ โดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยนโยบายการบัญชีเป็นหลักการบัญชีที่กิจการเลือกมาใช้ในการบันทึกบัญชี นโยบายการบัญชีจะหมายความรวมทั้งนโยบายการบันทึกบัญชี (Reporting Methods) นโยบายการวัดมูลค่า (Measurement System) และรวมถึงนโยบายการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure) ซึ่งกิจการเลือกมาใช้ในการบันทึกบัญชี นโยบายการบัญชีควรได้รับการกำหนดโดยฝ่ายบริหารให้เหมาะสมกับกิจการในสภาวะการณ์นั้น ๆ นโยบายการบัญชีจะเปิดเผยไว้เป็นส่วนหนึ่งในงบการเงิน โดยนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกมาใช้ในการบันทึกบัญชีฝ่ายบริหารจะเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ต้องทำให้งบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการบัญชี

**Elliott and Elliott (2002 อ้างถึงในศศิธร ทับจันทร์, 2553)** ได้ให้ความหมายว่า นโยบายการบัญชี หมายถึงทางเลือกที่บริษัทคิดว่าเหมาะสมกับบริษัท เช่น การวัดทรัพย์สินด้วยมูลค่ายุติธรรม ปกติการเปิดเผยตามหลักการตามบัญชีจะวัดหรือแสดงด้วยราคาทุน หรือหลักการบัญชีอื่นและการบันทึกบัญชีเช่น บันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือด้วยวิธี FIFO หรือวิธีอื่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรง หรือวิธีอื่น การเลือกนโยบายการบัญชีบริษัทจะเลือกนโยบายการบัญชีที่บริษัทเห็นว่าเหมาะสมที่สุด

**ศศิธร ทับจันทร์ (2553)** ได้ให้ความหมายว่า นโยบายการบัญชี หมายถึง วิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เกี่ยวกับการวัดมูลค่ารายการที่แสดงในงบการเงิน วิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการบันทึกบัญชี และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีในแต่ละรายการที่กิจการมีรายการหรือมีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นกับกิจการ ในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าวต้องให้เหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด ซึ่งผู้บริหารของกิจการได้ใช้ดุลยพินิจแล้ว เห็นว่าเหมาะสมที่สุดสำหรับสถานการณ์นั้น ๆ เพื่อแสดงฐานะการเงิน กระแสเงินสด ผลการ

ดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีรับรองทั่วไป

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ โดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ประเพณีปฏิบัติกฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการจัดและนำเสนองบการเงิน ซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสมกับนำไปใช้ในการบันทึกบัญชีรายการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในรายการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของหน่วยงาน โดยถูกต้องตามที่ควร และสอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ เมื่อใช้นโยบายการบัญชีใดแล้วจะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการบัญชีนั้นอย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงในรอบปีบัญชีใด ก็ให้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนั้นในรายงานการเงินปีนั้น ๆ ด้วย (แผนกการบัญชี วิทยาลัยเทคนิคหาดใหญ่, 2555: ออนไลน์)

Walton and Aert (2006 อ้างถึงใน ศศิธร ทับจันทร์, 2553) ได้ให้ความหมายว่าการเลือกใช้นโยบายบัญชี หมายถึง ทางเลือกหรือกฎทางการบัญชีที่คนเชื่อกันว่า วัดได้แม่นยำที่สุด หรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งมีทางเลือกไว้หลายทางเลือก เช่น ในการปฏิบัติจริงอาจมีกฎหรือหลักเกณฑ์แต่ไม่มีทางเลือก หรือมีกฎเกณฑ์และมีทางเลือก 2-3 ทางเลือก แต่ในทางปฏิบัติจริงอาจจะไม่มีกฎเกณฑ์แต่ให้อำนาจในการตัดสินใจเอง

Mukherjee and Hanif (2003 อ้างถึงใน ศศิธร ทับจันทร์, 2553) ได้ให้ความหมายว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชี หมายถึง วิธีปฏิบัติในการรับรู้รายการ การวัดมูลค่ารายการทางการบัญชี เช่นการรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งจะแสดงรายการในเรื่องของความไม่แน่นอนของรายการทางการบัญชีที่อาจจะเกิดขึ้น

## 1.2 แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับการเลือกใช้นโยบายบัญชี (Accounting Selection)

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) มีดังนี้

เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้าเหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่

จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงิน ถึงแม้ผลกระทบนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานหรือกระแสเงินสด

มาตรฐานการรายงานทางการเงินใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจการในการนำไปปรับใช้ตามความต้องการ แนวทางปฏิบัติดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) หน้า 11/25 การเงินหรือไม่ แนวทางปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินถือเป็นข้อบังคับส่วนแนวทางปฏิบัติที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ถือเป็นข้อบังคับสำหรับงบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้าเหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติ ดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อใช้ในกิจการเป็นเรื่องยุ่งยากมาก เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกิดขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีหรือหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มาตรฐานการบัญชีเกิดขึ้นจากความคิดเห็นของนักบัญชี โดยมีสมาคมวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการรวบรวมความคิดเห็นจากนักวิชาชีพ นักวิชาการ หน่วยงานกำกับดูแล และส่วนรายการที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีอาจกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไว้หลายวิธีสำหรับเรื่องเดียวกัน ซึ่งแต่ละวิธีล้วนเป็นวิธีที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถึงแม้สมาคมวิชาชีพได้พยายามกำหนดมาตรฐานการบัญชีให้แคบลง หรือลดทางเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีให้น้อยลงแล้วก็ตาม แต่ผู้บริหารของกิจการยังจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมกับกิจการของตนโดยเฉพาะ (เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปะพร ศรีจันทเพชร, 2547, หน้า 62)

มาตรฐานการบัญชีของไทยปัจจุบันมีแนวโน้มจะเน้นไปทางการบัญชี ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้กว้าง ๆ (Principle Base Accounting) ฉะนั้น ในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ผู้บริหารกิจการจะต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีให้เหมาะสมถูกต้องตามที่ควร ตามความเหมาะสมกับลักษณะของกิจการหรือประเภทของอุตสาหกรรมนั้น ๆ การเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ดี ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี โดยจะต้องสอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ของกิจการด้วย ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเองก็อาจจะทราบว่ากิจการมีนโยบายในการเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างไร การเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าว อาจมีผลกระทบต่อ การรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ดังนั้น ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่เลือกใช้ ตลอดจนวิธีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี ซึ่งควรจะครอบคลุมถึงมาตรฐานการบัญชี และวิธีการใช้มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

การเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจากหลายทางเลือกที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในกรณีที่ผู้บริหารและนักบัญชีวิเคราะห์รายการทางธุรกิจแล้ว พบว่า รายการหรือเหตุการณ์ทางการบัญชานั้นอาจใช้วิธีปฏิบัติทางการบัญชีได้หลายวิธี ซึ่งแต่ละวิธีล้วนเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เมื่อผู้บริหารได้ใช้ดุลยพินิจเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งเป็นวิธีการที่เหมาะสมที่สุดกับกิจการในขณะนั้น กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่กิจการเลือกใช้การตัดสินใจของผู้บริหารในการเลือกหลักการหรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ช่วยให้ผู้บริหารเลือกหลักการบัญชีที่จะทำใหได้ตัวเลขตามที่ต้องการซึ่งการเลือกนโยบายการบัญชีดังกล่าวมีผลต่อคุณภาพทางการบัญชีและอาจถูกมองจากผู้ใช้งบการเงินว่า งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือและไม่โปร่งใส แล้วถ้าเป็นเช่นนั้นแล้ว จะทำให้ต้นทุนในการดำเนินงานสูงขึ้นตามไปด้วย โดยจะไปกระทบกำไรของกิจการทำให้กำไรของกิจการลดลงและถ้าเลวร้ายที่สุดก็อาจถึงขั้นต้องปิดกิจการ ฉะนั้นในการเลือกนโยบายการบัญชีควรเลือกปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และสอดคล้องกับอุตสาหกรรมของกิจการ

## 2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับบัญชีสินทรัพย์

### 2.1 ความหมายของบัญชีสินทรัพย์

ตามแม่บทการบัญชีที่มีใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติด้านบัญชีไว้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) โดยมีรายละเอียดดังนี้

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรในอนาคต (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมีมูลค่าที่สามารถวัดอย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์จากงบแสดงฐานะการเงินจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าจะเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นแต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าว เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน แทน รายจ่ายที่เกิดขึ้นมิได้แสดงว่าฝ่ายบริหารมิได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือแสดงว่าฝ่ายบริหารผิดพลาดในการจ่ายรายจ่ายนั้น เพียงแต่ว่าระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้นไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้รวมถึงการซื้อสินทรัพย์ที่สามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีที่บันทึกรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงขอなたฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกค่าใช้จ่ายมานำเสนอเพิ่มเติม ดังนี้

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การตั้งค่าแรงงานค้างจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

## 2.2 มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีสินทรัพย์

มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับบัญชีสินทรัพย์ได้ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ฉบับปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ราคาทุน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์ นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือหากเป็นไปได้ ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคา ทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา หมายถึง ราคาทุนของสินทรัพย์หรือมูลค่าอื่นที่ใช้แทน ราคาทุนด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง การปันส่วนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

มูลค่าเฉพาะกิจการ หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดซึ่งกิจการคาดว่าจะ ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการใช้ ประโยชน์ หรือที่คาดว่าจะเกิดเมื่อการโอนสินทรัพย์นั้นเพื่อชำระหนี้

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ ทั้งสองมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากัน ได้อย่างอิสระใน ลักษณะผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

1. กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน

2. กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา

มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการ จำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นหากสินทรัพย์ นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์

อายุการให้ประโยชน์ หมายถึง กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

1. ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้

2. จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะหนึ่งที่เกี่ยวข้องกันซึ่งกิจการคาดว่าจะ ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์

การรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไป ตามเงื่อนไขทุกข้อ ต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น
2. กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือถือการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุน

ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

1. ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้หลังหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

2. ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

3. ต้นทุนที่ประมาณในเบื้องต้นสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่มีใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าคงเหลือในระหว่างรอบระยะเวลานั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่ กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน ประกอบด้วย 2 วิธี ดังนี้

1. วิธีราคาทุน ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

2. วิธีการตีราคาใหม่ ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคา ที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานอย่างมีสาระสำคัญ



ประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันต่อการดำเนินงานของกิจการ ตัวอย่างการแบ่งประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่

1. ที่ดิน
2. ที่ดินและอาคาร
3. เครื่องจักร
4. เรือ
5. เครื่องบิน
6. ยานพาหนะ
7. เครื่องตกแต่งและติดตั้ง
8. อุปกรณ์สำนักงาน

ค่าเสื่อมราคา กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกันเมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนที่มีนัยสำคัญ เมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น

กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อม ราคากิจการต้องป็นส่วน จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่เหมาะสมรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การตัดรายการ กิจการต้องตัดรายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ออกจากบัญชี เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. กิจการจำหน่ายสินทรัพย์
2. กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ หรือจำหน่ายสินทรัพย์

### 3. ความหมาย แนวคิด ทฤษฎีของกิจการโรงแรม

#### 3.1 ความหมายของธุรกิจโรงแรม

ความหมายของธุรกิจโรงแรม มีผู้ที่ได้ให้ความหมายของธุรกิจโรงแรมไว้หลายท่าน ดังต่อไปนี้

ธุรกิจโรงแรม หมายถึง สถานที่ทุกชนิดที่จัดตั้งเพื่อหารายได้จากผู้เข้าพัก โดยต้องมีการขายอาหารและเครื่องดื่มตามความต้องการของผู้เข้าพัก (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545)

โรงแรม หมายถึง สถานที่ประกอบการเชิงการค้าที่นักธุรกิจตั้งขึ้น เพื่อบริการผู้เดินทางในเรื่องของที่พักอาศัย อาหาร และบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพักอาศัยและเดินทาง หรืออาคารที่มีห้องนอนหลายห้อง ติดต่อกันเรียงรายกันในอาคารหนึ่งหลังหรือหลายหลัง ซึ่งมีบริการต่าง ๆ เพื่อความสะดวกของผู้ที่มาพัก ซึ่งเรียกว่า "แขก" (วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี, 2555: ออนไลน์)

คำว่า Hotel หรือ โรงแรมมีที่มาจากภาษาฝรั่งเศสซึ่งแปลว่า คฤหาสน์ โรงแรมแห่งแรกในยุโรปคือ Hotel de Hanri IV (โฮเทล เดอ อองรี กัต) เมื่อปี ค.ศ. 1788 โดยในสมัยก่อนใช้คำว่า hotel และภายหลังได้เปลี่ยนตัวโอมาเป็นโอปกติในภาษาอังกฤษเป็น hotel เหมือนปัจจุบัน (วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี, 2555: ออนไลน์)

ในปัจจุบันมีคำศัพท์เฉพาะสำหรับที่พักแรม เช่น โรงแรม (Hotel) โมเต็ล (Motel) และมอเตอร์โฮเทล (Motor Hotel) เป็นคำที่สามารถใช้สลับกันได้ในทางปฏิบัติ สำหรับการกำหนดนิยามศัพท์และการอธิบายด้านอุตสาหกรรมโรงแรมนั้นจะใช้คำศัพท์เฉพาะคือคำว่า “โรงแรม (Hotel) และไม่ว่าเมื่อใดที่จะใช้คำนี้ก็เท่ากับหมายถึงโมเต็ลและมอเตอร์โฮเทลด้วย (William S. Gray and Sakvatore C. Liguori, 2004)

ความหมายของคำว่า “โรงแรม” ตามพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ. 2547 ไว้ในมาตรา 4 (พระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547,ออนไลน์) ไว้ดังนี้

โรงแรม หมายถึง สถานที่พักที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจเพื่อให้บริการที่พักชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใดโดยมีค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึง

1. สถานที่พักที่จัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการที่พักชั่วคราวซึ่งดำเนินการโดยส่วน ราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรมหาชน หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ หรือเพื่อการกุศล หรือการศึกษา ทั้งนี้ โดยมิใช่เป็นการหาผลกำไรหรือรายได้มาแบ่งปันกัน

2. สถานที่พักที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการที่พักอาศัยโดยคิดค่าบริการเป็นรายเดือนขึ้นไปเท่านั้น

3. สถานที่พักอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

### 3.2 ลักษณะทั่วไปของกิจการโรงแรม

ลักษณะทั่วไปของกิจการประกอบด้วยประเภทของกิจการ ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจโรงแรม องค์ประกอบของต้นทุนที่ใช้ในโครงการและอัตราการเข้าพัก ซึ่งมีดังต่อไปนี้

#### 3.2.1 ประเภทของโรงแรม

การแบ่งประเภทของโรงแรมสามารถแบ่งออกได้หลากหลายรูปแบบ โดยแบ่งจะแบ่งตามลักษณะการเข้าพัก ตามลักษณะการใช้บริการและสิ่งอำนวยความสะดวก การแบ่งตามทำเลที่ตั้ง การแบ่งตามขนาดของโรงแรม เป็นต้น แต่ในส่วนนี้จะกล่าวถึงประเภทของโรงแรม 2 แบบ ได้แก่

**การแบ่งตามการให้บริการและสิ่งอำนวยความสะดวก** การแบ่งตามการให้บริการและสิ่งอำนวยความสะดวกมี 5 ระดับ

1. ระดับพิเศษ 5 ดาว เป็นโรงแรมที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกในทุก ๆ ด้าน การตกแต่งภายในหรูหรา มีการให้บริการครบทุกด้านและดีเยี่ยม อัตราค่าห้องพักสูงมาก ทำเลที่ตั้งอยู่ในที่การคมนาคมสะดวกหรืออยู่ใจกลางเมือง

2. ระดับชั้นหนึ่ง 4 ดาว เป็นโรงแรมที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกพร้อมการตกแต่งภายในโรงแรมมีความหรูหราน้อยกว่า และอัตราค่าห้องพักจะถูกกว่าโรงแรมระดับ 5 ดาว การให้บริการในด้านต่าง ๆ มีพร้อมและมีมาตรฐานด้านบริการ และความสะอาดสบาย เช่นเดียวกับโรงแรมระดับ 5 ดาว

3. ระดับนักท่องเที่ยว 3 ดาว เป็นโรงแรมที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกการให้บริการด้านต่าง ๆ อัตราค่าห้องพักจะต่ำกว่า การตกแต่งภายในโรงแรมหรูหราน้อยกว่าโรงแรมระดับ 5 ดาว และ 4 ดาว

4. ระดับประหยัด 2 ดาว เป็นโรงแรมที่มีสิ่งอำนวยความสะดวก การให้บริการต่าง ๆ มีน้อย ทำเลที่ตั้งอยู่ในที่ที่ไม่สะดวกมากนัก เช่น อาจอยู่ในถนนเล็ก ๆ หรืออยู่ในซอย ซึ่งไม่สะดวกต่อการเดินทาง อัตราค่าห้องพักจะมีราคาถูกกว่า 3 ประเภทแรก มาตรฐานการให้บริการห้องพักสูงกว่าโรงแรมระดับประหยัด 1 ดาว

5. ระดับประหยัด 1 ดาว เป็นโรงแรมที่มีสิ่งอำนวยความสะดวกและการบริการมีน้อย เป็นโรงแรมที่มีราคาห้องพักต่ำมาก เป็นโรงแรมขนาดเล็ก ส่วนใหญ่เจ้าของโรงแรมเป็นผู้ดูแลกิจการเอง

การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทยได้แบ่งการระดับ (การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย, 2554: ออนไลน์ สืบค้นวันที่ 2 ธันวาคม 2554) ได้ดังนี้

**กลุ่มดาวเดียว** หมายถึง โรงแรมที่มีขนาดเล็ก สิ่งอำนวยความสะดวกและเฟอร์นิเจอร์ง่าย ๆ และพอใช้ มีห้องน้ำ ห้องส้วมเพียงพอในลักษณะของการใช้ร่วมกัน มีบริการอาหารและเครื่องดื่มสำหรับผู้มาพักเท่านั้นบรรยากาศเป็นกันเอง

**กลุ่มสองดาว** หมายถึง โรงแรมที่ตกแต่งไว้อย่างดีมีระดับห้องพักสูงกว่าระดับดาวเดียว ห้องพักกว้างขึ้น มีห้องน้ำในตัว อาหารมีครบครันขึ้น ไม่บริการอาหารและเครื่องดื่มสำหรับบุคคลภายนอก

**กลุ่มสามดาว** หมายถึง โรงแรมที่ตกแต่งไว้อย่างดี ห้องพักกว้างขึ้น มีสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ มากขึ้นมีห้องน้ำที่มีอ่างอาบน้ำ มีบริการอาหารและเครื่องดื่มสำหรับบุคคลภายนอก

**กลุ่มสี่ดาว** หมายถึง โรงแรมขนาดใหญ่ ตกแต่งดีเป็นพิเศษ มาตรฐานสูงในด้านบริการและความสะอาดสบาย มีห้องอาหารมากกว่า 1 ห้อง

**กลุ่มห้าดาว** หมายถึง โรงแรมขนาดใหญ่ประเภทหรู มีมาตรฐานสากลระดับสูงในทุก ๆ ด้าน คือทั้งด้านห้องพัก ห้องอาหาร การบริการ และสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ

**การแบ่งตามขนาดของโรงแรม** ขนาดของโรงแรมจะใช้จำนวนห้องห้องพักเป็นเครื่องมือวัด โดยอาจจะแบ่งขนาดของโรงแรมได้ดังนี้

1. โรงแรมขนาดเล็ก ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องพักน้อยกว่า 100 ห้อง
2. โรงแรมขนาดกลาง ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องพักระหว่าง 100 – 300 ห้อง
3. โรงแรมขนาดใหญ่ ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องตั้งแต่ 300 ห้องขึ้นไป

**3.2.2 ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจโรงแรม** มีรายละเอียด (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545) ดังต่อไปนี้

การประกอบธุรกิจโรงแรมกล่าวได้ว่าเป็นทั้งธุรกิจการให้บริการเป็นส่วนใหญ่ แต่ขณะเดียวกันก็มีการผลิตและการขายปลีกด้วย ในส่วนการให้บริการเป็นการให้เข้าห้องพัก และบริการอื่นๆ พร้อมสิ่งอำนวยความสะดวก โดยใช้แรงงานคนและต้นทุนบริการอื่น เพื่อให้ลูกค้าได้รับบริการที่ประทับใจขณะที่พักโรงแรม จึงถือเป็นการผลิตการให้บริการ ในส่วนการผลิตสินค้า ได้แก่ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม ซึ่งเป็นการนำอาหารสดมาแปรสภาพโดยแรงงานคนและใช้ไสหุ้ยการผลิตอื่น เพื่อผลิตอาหารและเครื่องดื่มซึ่งเป็นสินค้าสำเร็จรูป จำหน่ายแก่แขกที่เข้าพักและลูกค้าทั่วไป และในส่วนการขายปลีก ได้แก่ การเปิดร้านสินค้าจำเป็นหรือสินค้าของที่ระลึกให้แก่แขกที่เข้าพัก

โดยพื้นฐานแล้วธุรกิจโรงแรมมีรายได้ส่วนใหญ่เป็นการรับเงินสด เนื่องจากแขกที่มาพักจะต้องจ่ายชำระเงินสดทันทีที่ออกจากโรงแรม (Check Out) โดยที่เมื่อแขกเข้าพัก (Check In) และใช้บริการอื่น ๆ ภายในโรงแรม จะถือว่าแขกพักมีสภาพเป็นลูกหนี้แขกพัก เรียกว่า “Guest Ledger” เนื่องจากการให้บริการยังไม่เสร็จสิ้น แต่เมื่อลูกค้าแจ้งออกจากโรงแรม ส่วนใหญ่จะชำระเงินสดจึงมีการปิดบัญชีลูกหนี้แขกพัก แต่ถ้าลูกค้ายังไม่จ่ายเงินสดจะเกิดบัญชีลูกหนี้ที่ไม่ใช่แขกพัก เรียกว่า “City Ledger” จำนวนไม่มากนัก โดยโรงแรมจะใช้สินเชื่อสำหรับลูกค้าประจำซึ่งส่วนใหญ่ ได้แก่ บริษัทท่องเที่ยวที่มีสัญญาส่งแขกเข้าพัก แขกเข้าพักไม่ต้องชำระเงินเมื่อออกจากโรงแรม ทางโรงแรมจะเรียกเก็บเงินจะบริษัทท่องเที่ยวหรือผู้ที่ได้รับอนุมัติสินเชื่อจากโรงแรม

ในการด้านการลงทุนธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่เป็นการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรทั้งในส่วนของที่ดิน อาคาร (สิ่งปลูกสร้าง) และอุปกรณ์ ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่สูงเมื่อเทียบกับสินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์อื่น สัดส่วนของสินทรัพย์รวมของโรงแรมในยุคเริ่มแรกเป็นดังนี้

	ร้อยละ
สินทรัพย์หมุนเวียน	8.00
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	90.00
สินทรัพย์อื่น	2.00
รวม	<u>100.00</u>

นอกจากการลงทุนในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเริ่มแรกในสัดส่วนมากที่สุดแล้ว เมื่อเริ่มประกอบการโรงแรมจะต้องมีการลงทุนในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอย่างต่อเนื่อง เช่น การปรับปรุงห้องพัก ห้องอาหารให้ทันสมัย เป็นต้น ตลอดจนมีค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมสินทรัพย์จำนวนมาก เนื่องจากโรงแรมมีภาระต้องดูแลรักษาสินทรัพย์ให้ใช้งานได้อย่างปกติ

เนื่องจากการลงทุนในธุรกิจโรงแรมต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมาก แหล่งเงินทุนส่วนใหญ่หรือส่วนหนึ่งมักมาจากการกู้ยืม ดังนั้นธุรกิจโรงแรมจึงมักจะมีค่าใช้จ่ายทางการเงินได้แก่ ดอกเบี้ยจ่าย ด้วย

ลักษณะการปฏิบัติงานโรงแรม จะเป็นการให้บริการคน แม้ว่าปัจจุบันมีการใช้เครื่องจักรมาทดแทนในงานบางส่วน แต่การให้บริการจะเปลี่ยนจากคนมาเป็นการใช้เครื่องจักรไม่ได้ทั้งหมด และเนื่องจากโรงแรมมีลักษณะการทำงานต่อเนื่อง 24 ชั่วโมง ไม่มีวันหยุดเหมือนธุรกิจอื่น ดังนั้นธุรกิจโรงแรมจึงมีค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่เกี่ยวข้องพนักงานเป็นจำนวนสูงสุดประมาณร้อยละ 30-40 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น

การดำเนินธุรกิจโรงแรมเป็นธุรกิจที่มีวงจร ซึ่งอาจแยกได้เป็น 3 แบบ  
ได้ดังนี้

1. วงจรสัปดาห์ โดยในวันหยุดประจำสัปดาห์ โรงแรมจะมีแขกเข้าพัก และรับประทานอาหารมากกว่าวันธรรมดา โดยเฉพาะโรงแรมตามแหล่งท่องเที่ยว หรือสถานที่ตากอากาศ

2. วงจรฤดูกาล ในช่วงที่มีแขกเข้าพักมากกว่าฤดูอื่น เรียกว่า High Season และในช่วงที่แขกเข้าพักน้อยเรียกว่า Low Season ซึ่งช่วงการเข้าพักมากหรืออาจจะแตกต่างกันไปในแต่ละสถานที่ โดยทั่วไปฤดูฝนและฤดูหนาวจะเป็นช่วงที่คนเข้าพักน้อย และฤดูร้อนจะเป็นช่วงที่คนเข้าพักมาก

3. วงจรธุรกิจ ในช่วงสภาพเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรือง คนมีรายได้จะนิยมเดินทางท่องเที่ยวมาก รายได้ของธุรกิจโรงแรมจะสูงขึ้นตาม และช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ การเดินทางท่องเที่ยวจะถูกตัดออกไปเพราะถือเป็นสิ่งฟุ่มเฟือย รายได้ของธุรกิจโรงแรมจะตกต่ำไปด้วย

แม้ว่าธุรกิจโรงแรมมีวงจรการดำเนินงานข้างต้น แต่การดำเนินการเป็นไปอย่างต่อเนื่องโดยไม่มีวันหยุด จึงต้องมีการวางแผนบุคลากรให้เหมาะสม เพื่อสามารถบริการลูกค้าในแต่ละช่วง โดยไม่ทำให้เสียโอกาสด้านรายได้ นอกจากนี้พนักงานจะต้องปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ บุคคลเหล่านี้จะต้องได้รับการฝึกอบรมเพื่อให้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานของโรงแรมอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด โรงแรมจึงต้องมีการจัดองค์กร และลำดับการบังคับบัญชาที่เหมาะสม

**3.2.3 องค์ประกอบของต้นทุนที่ใช้ในโครงการ (Cost Element of the Project)** ทุกโครงการหรือการพัฒนาสิ่งใหม่ใดๆ จะต้องประกอบด้วยต้นทุนค่าใช้จ่ายเพื่อรวบรวมให้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในโครงการสร้างโรงแรม องค์ประกอบเหล่านี้สามารถจำแนกออกได้ (William S. Gray and Salvatore C. Liguori, 2004) ดังนี้

1. ค่าที่ดิน
2. ค่าก่อสร้าง
3. ค่าดอกเบี้ยระหว่างการก่อสร้าง
4. เฟอร์นิเจอร์ เครื่องประดับตกแต่งและเครื่องใช้
5. อุปกรณ์วัสดุเครื่องใช้ในการดำเนินงาน
6. รายการทรัพย์สิน
7. ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดกิจการ
8. ทุนในการดำเนินงาน

ซึ่งรายละเอียดแต่ละองค์ประกอบของต้นทุนที่ใช้ในโครงสร้างมีต่อไปนี

### 1. ค่าที่ดิน

ที่ดินอาจมีไม่จำเป็นที่จะเป็นองค์ประกอบของต้นทุนการสร้างโรงแรม เนื่องจากโรงแรมแต่ละแห่งจะสร้างอยู่บนพื้นที่ให้เช่าของเจ้ากิจการ แต่กระนั้น ที่ดินที่ได้จัดซื้อไว้ หรือเป็นเจ้าของก็ตามก็จะแปรผันไปในบางกรณี เจ้าของกิจการอาจจะเป็นเจ้าของที่ดินมาหลายปี ซึ่งในกรณีนี้ต้นทุนในอดีตจะต่ำ แต่ในทางตรงกันข้าม หากเจ้าของไปได้ที่ดินในเมืองใหญ่ เช่น ลอนดอน นิวยอร์ก หรือชิคาโก ต้นทุนของที่ดินก็จะวัดเป็นตัวเลขต่อห้อง จะขึ้นลงตั้งแต่ 500 ดอลลาร์/ห้อง ถึง 30,000 หรือ 40,000 ดอลลาร์/ห้อง โดยส่วนใหญ่ต้นทุนของที่ดินที่สูงเกิน 20,000 ดอลลาร์ จะทำโครงการไม่อาจเกิดขึ้นได้ เมื่อพิจารณาต้นทุนของที่ดินที่มีราคาต่ำในบางทำเลที่ตั้ง ต้นทุนในการปรับปรุงโครงสร้างพื้นฐานก็เป็นเรื่องต้องพิจารณา โรงแรมในระดับชั้นหนึ่งหรือสองที่มีอัตราค่าเฉลี่ยที่พักและความพึงพอใจสูง ก็จะมีค่าที่ดินต้นทุนต่อห้องที่สูงด้วยในการพิจารณา ต้นทุนที่ดิน ภาษีและต้นทุนต่างๆ ระหว่างการก่อสร้าง ต้องมีการปรับอย่างเหมาะสมสำหรับการก่อสร้างที่ต้องพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนทั้งหมด

### 2. การก่อสร้าง

ต้นทุนในการก่อสร้างถือเป็นองค์ประกอบของต้นทุนกองใหญ่ที่สุดในโครงการสร้างโรงแรม ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่ต้องประเมินความหลากหลายของประเภทและคุณภาพของเทคนิคการก่อสร้างและวัสดุอุปกรณ์ต่างๆ ที่มีอยู่ เพื่อช่วยควบคุมต้นทุนการก่อสร้างให้อยู่ในกรอบที่ดำเนินการในปัจจุบัน ต้นทุนของการก่อสร้างสามารถควบคุมได้ง่ายที่สุด ถ้ามีการกำหนดราคาในสัญญาจากผู้รับเหมา แต่เนื่องจากสภาวะเงินเฟ้อที่มีผลต่อแรงงานและวัสดุอุปกรณ์ การก่อสร้าง จึงทำให้เป็นไปได้ ดังนั้น โรงแรมส่วนมากในปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับสัญญาต้นทุนการก่อสร้างที่เพิ่มขึ้นได้ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นได้หมายถึง ค่าไรของผู้รับเหมาก่อสร้างคิดเป็นเปอร์เซ็นต์ของต้นทุน แต่อย่างไรก็ตาม ข้อดีส่วนใหญ่ของสัญญาที่กำหนดราคาในการก่อสร้างโรงแรมจะทำได้ถ้า ต้นทุนสูงสุดของราคาก่อสร้างโรงแรมได้ระบุไว้ในสัญญา ทั้งสัญญากำหนดราคาค่าก่อสร้าง (Fixed-price contracts) และสัญญาต้นทุนการก่อสร้างที่เพิ่มขึ้นได้ (Cost-Plus Contracts) มักมีข้อกำหนดเงื่อนไขว่า ยินยอมให้ขึ้นราคาหรือเพดานอัตราค่าก่อสร้างได้ ซึ่งถือเป็นข้อผูกพันในการเปลี่ยนแปลงภายใต้บรรณมาตรฐานของหน่วยงานของรัฐ เช่น ธรรมนูญกำหนดราคาค่าครองชีพ หรือบางรูปแบบของธรรมนูญต้นทุนแรงงาน เงื่อนไขเกี่ยวกับภาวะเงินเฟ้ออาจโยงไปถึงวัตถุประสงค์ต่างๆ ต้นทุนแรงงานหรือทั้งอย่างก็ได้ ในโรงแรมหลายๆ แห่ง โดยเฉพาะโรงแรมแบบประหยัดจะสร้างขึ้นโดยใช้ห้องที่ก่อสร้างไว้ก่อนแล้ว นำมาตั้งบนพื้นที่สร้างโรงแรมแล้วต่อๆ กันออกไป

### 3. อัตราดอกเบี้ยระหว่างก่อสร้าง

ในช่วงที่โรงแรมอยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้น จะใช้ระบบการเงินการกู้ยืมทุน ดังนั้น อัตราค่าดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายการกู้ยืมจะต้องนำมาพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของโครงการสร้างโรงแรม หากต้นทุนการก่อสร้างประมาณไว้ว่า 60,000 ดอลลาร์ต่อห้อง อัตราดอกเบี้ยระหว่างก่อสร้างอยู่ที่ประมาณ 6,000 ดอลลาร์ต่อห้องจึงจะถือว่าเหมาะสม

### 4. เฟอร์นิเจอร์ อุปกรณ์ติดตั้งและเครื่องมือเครื่องใช้

หลายวิธีการที่ผู้พัฒนาโรงแรมใช้กันในการจัดซื้อเฟอร์นิเจอร์ อุปกรณ์การติดตั้ง และเครื่องมือ เครื่องใช้ ในบางกรณี ผู้พัฒนาโรงแรมจ่ายค่าธรรมเนียมให้กับผู้จัดจำหน่ายเพื่อการเตรียมการสั่งซื้อสินค้าทุกชนิดในแต่ละหมวด หรือผู้พัฒนาโรงแรมทำการจัดซื้อนั้นโดยตรง การรวมกันของวิธีการเหล่านี้จะกระทำได้ต่อเมื่อส่วนหนึ่งของเฟอร์นิเจอร์ อุปกรณ์ติดตั้ง และเครื่องมือ เครื่องใช้ต่างๆ เช่น เครื่องครัวได้ทำการจัดซื้อทุกส่วนจากผู้จัดจำหน่ายเพียงรายเดียว เฟอร์นิเจอร์ อุปกรณ์ติดตั้งและเครื่องมือ เครื่องใช้ สามารถจัดแบ่งเป็นกลุ่มย่อยได้ 2 ประเภทคือ ใช้กับลูกค้าโดยตรง เช่น เฟอร์นิเจอร์ในห้องพัก ถือบบี้เฟอร์นิเจอร์ เฟอร์นิเจอร์และเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับห้องอาหารและบาร์ (Bars) อีกประเภทหนึ่งคือใช้กับแผนกงานส่วนหลัง เช่น เครื่องมือเครื่องใช้ในครัว และห้องซักรีด เป็นต้น อุปกรณ์เครื่องใช้ในอาคาร เช่น เครื่องปรับอากาศหรือเครื่องทำความร้อน ต้องจัดรวมไว้เป็นต้นทุนค่าก่อสร้างด้วย

### 5. เครื่องมือเครื่องใช้ในดำเนินงาน

เครื่องมือเครื่องใช้ในการดำเนินงานของโรงแรม หมายถึงถึง ผู้ปฏิบัติงานต่างๆ เครื่องเงิน เครื่องกระเบื้อง เครื่องแก้ว และในบางกรณีรวมถึงเครื่องพนักงานด้วย นอกจากนี้เครื่องมือเครื่องใช้ในการดำเนินงานที่จำเป็นต้องจัดหาไว้ให้ทันทีเพื่อพร้อมในการบริการของโรงแรม สินค้าคงคลังต่างๆ ที่ใช้สนับสนุนการดำเนินงานที่เรียกว่า สต็อกสำรองก็จะต้องได้มาด้วย

### 6. สินค้าคงคลัง

ในการเปิดโรงแรมสินค้าคงคลังในการดำเนินงานหลายอย่างต้องจัดหาไว้เพิ่มเติมจากสต็อกสำรอง สินค้าคงคลังเหล่านี้สามารถแยกออกเป็นประเภทต่างๆ ได้ดังนี้

1. อาหาร
2. เครื่องดื่ม
3. วัสดุที่ใช้ทำความสะอาด
4. วัสดุกระดาษชำระ



### 5. วัสดุสำหรับให้ลูกค้าใช้

#### 6. เครื่องเขียน

#### 7. วัสดุหรืออุปกรณ์ช่าง

ปริมาณของสินค้าคงคลังเหล่านี้ควรจะขึ้นอยู่กับปริมาณของการบริโภคที่คาดการณ์ไว้ถึงแม้ว่าควรมีสินค้าคงคลังที่สำรองไว้ให้เพียงพอ แต่ถ้าสำรองมากเกินไป ความจำเป็นจะทำให้เงินทุนและทำให้อัตราดอกเบี้ยเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย

### 7. ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินการ

ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินการจะเกี่ยวข้องกับเงินเดือนของพนักงานก่อนเปิดกิจการ ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรม ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการขายและการเดินทาง จำนวนเงินในการจัดสรรค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินการต้องคำนึงถึงช่วงเวลาของกระบวนการดำเนินงานประมาณทั้งหมด แต่ทั้งนี้จะต้องขึ้นอยู่กับหลักการในการเปิดโรงแรมของผู้ประกอบการด้วย รวมถึงหลักการบริหารบุคคลว่า จะจ้างใคร จะฝึกอบรมในระดับใดก่อน โรงแรมเปิด การโฆษณาและการขายจะทำมากเพียงใด โรงแรมในเครือข่ายแห่งให้ความสนใจในการลงทุนค่าใช้จ่ายอย่างต่อเนื่องก่อนเปิดดำเนินการจริง เพื่อให้การดำเนินเปิดกิจการราบรื่น แต่ก็มีความแตกต่างไปหรือบางแห่งที่ไม่มีเงินทุนเพียงพอ ค่าใช้จ่ายก่อนเปิดดำเนินการของ โรงแรมควรจะตั้งไว้อย่างน้อย 3,000 ดอลลาร์ต่อห้อง

### 8. ทุนในการดำเนินงาน

นอกเหนือจากต้องมีสินค้าคงคลังให้เพียงพอในมือแล้ว จำเป็นต้องมีเงินทุนเก็บไว้ในธนาคารเมื่อโรงแรมเปิดให้บริการแล้ว เงินทุนนี้จะต้องเพียงพอกับการจ่ายเงินเดือนในช่วงเริ่มแรกและมีเงินที่เอื้อต่อการดำเนินงานก่อนที่ระบบการหมุนเวียนของเงินจะปกติ จึงควรจะคาดหมายได้ว่า ในช่วงเริ่มต้นของการดำเนินการ บัญชีลูกหนี้ควรจะรวบรวมไว้ก่อน โดยยังไม่มีการเก็บเงินสดเข้าเป็นรายได้ และจะต้องมีการจัดเตรียมเงินทุนในการดำเนินการให้มีมากเพียงพอ ซึ่งจะอยู่ที่ประมาณ 2,000 ดอลลาร์ต่อห้อง

#### 3.2.4 อัตราของการเข้าพัก (Occupancy)

สถิติที่ใช้กันโดยทั่วไปมากที่สุดในการวัดโรงแรมคือ เปอร์เซ็นต์ของอัตราการเข้าพัก เป็นการวัดระดับธุรกิจของห้องพักที่ใช้จริงในตัวอาคารโรงแรมเพื่อให้ได้อัตราการเข้าพัก จำนวนห้องพักที่มีการใช้นำมาเปรียบเทียบกับจำนวนห้องพักที่เหลืออยู่ (ในทวีปยุโรป อัตรา

ของการเข้าพักในบางครั้งจะวัดได้โดยใช้การเปรียบเทียบจำนวนเตียงที่ใช้กับจำนวนเตียงที่เหลืออยู่) (William S. Gray and Salvatore C. Liguori, 2003) คือ

สูตรทางคณิตศาสตร์ในการคิดคำนวณเปอร์เซ็นต์อัตราของการเข้าพักคือ

$$\text{ร้อยละของอัตราของการเข้าพัก} = \frac{\text{ห้องพักที่ใช้} \times 100}{\text{ห้องพักที่มีอยู่}}$$

อัตราการเข้าพักโดยเฉลี่ย (Average Rate) อัตราค่าห้องพักโดยเฉลี่ยมีนัยสำคัญเกือบพอๆ กับอัตราการเข้าพัก เนื่องจากเป็นตัวบ่งชี้ปริมาณรายได้ที่ได้รับต่อห้องที่ใช้งานจริง สูตรการคำนวณ (William S. Gray and Salvatore C. Liguori, 2003) คือ

$$\text{อัตราห้องพักโดยเฉลี่ย} = \frac{\text{ยอดขายของห้องพัก}}{\text{จำนวนห้องที่ใช้งานจริง}}$$

#### 4. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับกับการบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการโรงแรม

**Uniform system of accounts** ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติด้านบัญชีของกิจการโรงแรมไว้ (Uniform System of Accounts for The Lodging Industry, 2555: ออนไลน์) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

อุปกรณ์ในการดำเนินงานรวมถึงเครื่องถ้วยชาม เครื่องแก้ว เครื่องเงิน ผ้าลินินและเครื่องแบบ

อุปกรณ์ในการดำเนินงานที่มีอายุการใช้งาน 1 รอบระยะเวลาดำเนินงานหรือน้อยกว่าจะบันทึกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน

อุปกรณ์ในการดำเนินงานที่มีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบระยะเวลาดำเนินงานจะบันทึกเป็นสินทรัพย์อื่น

อุปกรณ์ในการดำเนินงานที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางการบัญชีไม่เกินประมาณอายุการใช้งานประโยชน์ และอุปกรณ์ในการดำเนินงานไม่มีการตัดจำหน่าย

อุปกรณ์ (Equipment) อุปกรณ์อาจพิจารณาออกตามประเภทต่างๆ (เขาวลัษณ์ สุขวิบูลย์, 2548) ได้ดังนี้

เครื่องตกแต่ง และติดตั้ง (Furniture and Fixtures) โต๊ะ เก้าอี้ และตู้ เป็นต้น ราคาทุนประกอบด้วย ราคาซื้อ (หักส่วนลด) ค่าขนส่งและค่าติดตั้ง (ถ้ามี) และให้คิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน ซึ่งค่าเสื่อมราคาควรแยกคำนวณเป็นเครื่องตกแต่งที่สำนักงานและเครื่องตกแต่งที่ร้านหรือที่จัดจำหน่าย เพื่อจัดประเภทเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร และค่าใช้จ่ายการขายตามลักษณะการใช้งานของเครื่องตกแต่ง

วิธีการบัญชีสินทรัพย์ ตามวิธีการอื่นๆ ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์นั้นๆ ดังนี้

- ก. ถ้าสินทรัพย์ มีลักษณะคงทนถาวร และมีมูลค่าสูง ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์และคิดค่าเสื่อมราคา ตามเกณฑ์อายุการใช้งาน
- ข. ถ้าสินทรัพย์มีลักษณะไม่คงทนถาวร ซ้ำรวดเร็วหายง่าย และมีมูลค่าต่ำ ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- ค. ถ้าสินทรัพย์ มีลักษณะก้ำกึ่งระหว่างข้อ ก และ ข มีลักษณะไม่คงทนถาวร ซ้ำรวดเร็วหายง่ายนัก มีมูลค่าไม่สูง หรือต่ำจนเกินไป และมีโอกาสสูญหายง่าย อาจจะบันทึกเป็นสินทรัพย์ และใช้วิธีสำรวจสินทรัพย์คงเหลือ ณ วันสิ้นงวด แล้วตีราคาขึ้นมาเปรียบเทียบกับราคาตามบัญชีผลต่างที่เกิดขึ้น เป็นค่าใช้จ่ายงวดบัญชีนั้นๆ

ซึ่งการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้ปรับเปลี่ยนจากเครื่องตกแต่งและติดตั้งเป็นอุปกรณ์ที่ใช้ในห้องพัก เพื่อให้มีความเหมาะสมกับประเภทของธุรกิจ

#### การแยกประเภทสินทรัพย์ถาวรของธุรกิจโรงแรม

โดยทั่วไปธุรกิจโรงแรมจะแบ่งสินทรัพย์ถาวรเป็นกลุ่มตามลักษณะการใช้งาน เพื่อผลประโยชน์ในการควบคุมดูแล ซึ่งสามารถแบ่งได้ 8 กลุ่ม (ชูศรี เทียบศิริเพชร, 2545) ดังนี้

1. ที่ดิน ได้แก่ ที่ตั้งของโรงแรม
2. อาคาร ได้แก่ สิ่งปลูกสร้างและโรงแรมรวมถึงถึงส่วนปรับปรุงอาคาร
3. อาคารระหว่างก่อสร้าง ได้แก่ ส่วนที่มีการก่อสร้างหรือปรับปรุงที่ยังไม่เสร็จ
4. สัญญาเช่าและการปรับปรุงสัญญาเช่า เป็นส่วนสินทรัพย์ที่เช่าที่มีระยะยาว
5. เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์ ได้แก่ เครื่องตกแต่งในห้องพักแขก ห้องอาหาร ห้องจัดเลี้ยงและอุปกรณ์ที่ใช้ในการดำเนิน เช่น เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น
6. เครื่องจักรและอุปกรณ์ ได้แก่ เครื่องจักรอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตพลังงานต่างๆ เช่น เครื่องทำไฟฟ้าสำรอง ระบบไฟฟ้า ระบบเครื่องปรับอากาศ เครื่องทำน้ำร้อน ลิฟต์ เป็นต้น
7. ยานพาหนะ ได้แก่ ยานพาหนะที่ใช้ในการดำเนินงาน และบริการแขก รวมถึงการให้เช่า
8. สินทรัพย์ดำเนินงานขนาดเล็ก ได้แก่ อุปกรณ์ที่มีความคงทนถาวรไม่มาก ประเภทเครื่องแก้ว เครื่องเงิน ถ้วยชาม อุปกรณ์ในครัว และผ้าลินินซึ่งเป็นของใช้ที่ทำด้วยผ้าทั้งหมด อาทิเช่น ผ้าปูที่นอน ปลอกหมอน ผ้าห่ม ผ้าปูโต๊ะ เป็นต้น

นอกจากสินทรัพย์ข้างต้นที่เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ความคงทนถาวรและใช้ในการดำเนินงานตามปกติแล้ว จะมีสินทรัพย์อีกส่วนที่มีลักษณะที่ไม่มีตัวตน เช่น ค่าเฟรนไชส์หรือตัดบัญชี เป็นต้น ซึ่งมีการหมดประโยชน์ตามสัญญา

การพิจารณารายการที่เป็นสินทรัพย์ ก่อนที่จะพิจารณาบันทึกรายการเป็นสินทรัพย์ประเภทใด จะต้องพิจารณารายจ่ายที่เกิดขึ้นจะบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดหลักสำคัญในการพิจารณา ได้แก่ รายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์ระยะยาวและก่อให้เกิดรายได้มากขึ้นจะถือเป็นสินทรัพย์หากเป็นการรักษาสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพปกติจะถือเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ตัวอย่างเช่น ค่าปรับปรุงห้องอาหารหรือล็อบบี้โรงแรม หากการปรับปรุงนี้จะเป็นการรักษาสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพดีตามมาตรฐานการดำเนินงานของโรงแรม ถือเป็นค่าใช้จ่ายประเภทค่าตกแต่งซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด หากการตกแต่งนี้คาดว่าจะมีจะถูกนำมาใช้บริการเพื่อรายได้มากขึ้น ถือเป็นสินทรัพย์ประเภทค่าปรับปรุงอาคารซึ่งจะนำไปคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ เป็นต้น นอกจากนี้อาจพิจารณาตามนโยบายบัญชีของโรงแรม ซึ่งโดยทั่วไปจะกำหนดแนวปฏิบัติบัญชีซึ่งคำนึงถึงระยะเวลาของประโยชน์ในการใช้งานหากมากกว่า 1 ปีและเป็นจำนวนมากพอสมควร เช่น มูลค่าเกิน 500 บาทถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เป็นต้น

การพิจารณาประเภทของสินทรัพย์และการบันทึกมูลค่า เมื่อพิจารณารายจ่ายที่เป็นสินทรัพย์แล้วจะต้องพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์กลุ่มใดเพื่อประโยชน์ในการดูแลและการบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะนำไปประเมินผลการดำเนินงานแต่ละแผนกต่อไป การแยกประเภทกลุ่มสินทรัพย์ข้างต้นเป็นแบบมาตรฐานสำหรับกิจการโรงแรมทั่วไป โดยแยกตามลักษณะสภาพสินทรัพย์ซึ่งอาจจะเพิ่มเติมได้ตามที่เห็นสมควร ตามปกติแผนกบัญชีจะบันทึกแยกประเภทตั้งแต่การมีสินทรัพย์ครั้งแรก โดยจะบันทึกในราคาทุนตามหลักฐานรวมด้วยค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการได้มาของสินทรัพย์ เช่น ระบบคอมพิวเตอร์จัดเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่ง โดยเป็นระบบที่ใช้ประมวลทั้งโรงแรม มีราคาทุนประกอบด้วยค่าเครื่องคอมพิวเตอร์รวมทั้งค่าติดตั้งจนสามารถใช้งานได้ เป็นต้น หากเมื่อใช้งานไปแล้วมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นภายหลังจะต้องพิจารณาว่าเป็นรายการสินทรัพย์หรือไม่ตามหลักเกณฑ์ข้างต้น

#### **การควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน**

เมื่อสินทรัพย์มีการใช้งานแล้ว สินทรัพย์ย่อมมีการเสื่อมสภาพหรือกิจการอาจต้องการเปลี่ยนสภาพเพื่อใช้งานมากขึ้น ดังนั้น โรงแรมจึงเกิดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วย 2 รายการหลัก ได้แก่ ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ และค่าซ่อมแซมบำรุงรักษาสินทรัพย์

ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน เป็นการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เนื่องจากการใช้งาน โดยเป็นการประมาณค่าทางการบัญชี เพื่อเฉลี่ยราคาทุนตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละงวดตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์ เกณฑ์ในการคิดค่าเสื่อมราคา ได้แก่ ราคาทุน อายุการใช้งาน ความล้าสมัย ราคาเศษซาก และลักษณะการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณาวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามบัญชีซึ่งมีหลายวิธี ได้แก่ วิธีเส้นตรง วิธียอดลดลง วิธีตามยอดผลผลิต และวิธีตรวจนับ ซึ่งค่าเสื่อมราคาแต่ละวิธีให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน เนื่องจากสินทรัพย์ของโรงแรมมีหลายประเภทแตกต่างกัน โรงแรมจึงควรมีการกำหนดวิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมกับสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งอาจแยกเป็น 3 กลุ่ม

1. สินทรัพย์ที่มีความคงทนถาวร ได้แก่ อาคาร เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์ เครื่องจักร และอุปกรณ์ ยานพาหนะ โดยลักษณะการดำเนินงานแล้ว กิจการ โรงแรมมีการใช้สินทรัพย์ในระยะแรกมากเนื่องจากโรงแรมที่ดั่งใหม่มักจะมีลูกค้านิยมใช้บริการมาก การคิดค่าเสื่อมราคาอาจใช้วิธียอดลดลง ส่วนอายุการใช้งานของสินทรัพย์แต่ละประเภทจะไม่เท่ากัน โดยทั่วไปอาคารมีอายุการใช้งานประมาณ 20 ปี เครื่องจักรและอุปกรณ์อายุการใช้งาน 5-10 ปี ขึ้นอยู่กับอุปกรณ์แต่ละระบบ เครื่องตกแต่งและอุปกรณ์มีอายุการใช้งานประมาณ 5-10 ปี และยานพาหนะมีอายุการใช้งานประมาณ 5 ปี สำหรับส่วนการปรับปรุงอาคารที่เป็นสินทรัพย์ จะมีการคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานที่เหมาะสมแยกส่วนกับสินทรัพย์หลัก เช่น ค่าตกแต่งห้องอาหารของโรงแรมใหม่ ซึ่งคาดว่าจะทำให้เกิดรายได้มากขึ้นประมาณอย่างน้อย 5 ปี ก็มิให้มีการคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้ประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิด เป็นต้น นอกจากนี้สินทรัพย์แต่ละชนิดในกลุ่มจะมีอายุไม่เท่ากัน อาจจะมีการคำนวณหาอัตราค่าเสื่อมราคาโดยเฉลี่ยของสินทรัพย์ในกลุ่ม เช่น จากการศึกษาวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของโรงแรมในสหรัฐอเมริกา พบว่าเครื่องตกแต่งและอุปกรณ์ของ โรงแรม มีอัตราค่าเสื่อมราคาเฉลี่ยร้อยละ 12.029 ต่อปี เป็นต้น

2. สินทรัพย์ประเภทสัญญาเช่าและการปรับปรุงสัญญาเช่า โดยกรณีที่โรงแรมเช่าที่ดินและอาคารเพื่อดำเนินงาน โดยโรงแรมมีสิทธิการใช้สินทรัพย์ตามระยะเวลาของสัญญาซึ่งปกติเป็นสัญญาเช่าระยะยาว จำนวนเงินที่จ่ายไปในการทำสัญญาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เรียกว่า สัญญาเช่า (Leasehold) และหากมีการจ่ายเพื่อปรับปรุงสินทรัพย์ที่เช่า เรียกว่า การปรับปรุงสัญญาเช่า (Leasehold Improvement) ทั้งสองบัญชีนี้จะต้องตัดเป็นค่าใช้จ่ายรายปี เรียกว่า การตัดจำหน่าย (Amortization) ตามระยะเวลาของสัญญาเช่าหรืออายุการใช้งานแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

3. สินทรัพย์ที่มีความคงทนถาวรน้อย ได้แก่ สินทรัพย์ประเภท เครื่องแก้ว เครื่องเงิน และผ้าลินิน ซึ่งมีอายุการใช้งานไม่สามารถกำหนดแน่นอนได้ขึ้นอยู่กับจำนวนครั้งการใช้ และ

มักจะสูญหายหรือเสียหายระหว่างการใช้ได้ง่าย ดังนั้นอาจคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีตรวจนับและตีราคาในวันสิ้นงวด เพื่อแสดงมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ซึ่งพิจารณาจากสภาพที่ถูกใช้งานแล้วของสินทรัพย์ที่ตรวจนับ อาจจะมีการคิดเป็นอัตราส่วนของราคาทุนเริ่มแรก เช่น เครื่องถ้วยชามที่ใช้งานแล้วในปีที่ 3 มีมูลค่าร้อยละ 85 ของราคาทุน เป็นต้น การแสดงค่าเสื่อมราคาอาจตัดจากบัญชีสินทรัพย์โดยไม่มีที่ตั้งค่าเสื่อมราคาสะสมก็ได้

**ค่าซ่อมแซมบำรุงสินทรัพย์ถาวร** เป็นการจ่ายค่าใช้จ่ายไปเพื่อดูแลสินทรัพย์ให้สามารถใช้งานได้ตามปกติ ซึ่งอาจจะเป็นจำนวนเงินมากและน้อย แตกต่างกันไปแล้วแต่กรณี โรงแรมควรมีนโยบายการบริหารสินทรัพย์ให้ชัดเจน ได้แก่ การซ่อมแซมเมื่อสินทรัพย์เสีย การบำรุงรักษา ก่อนสินทรัพย์จะเสีย โดยทั่วไปโรงแรมจะใช้นโยบายการบำรุงรักษาซึ่งอาจจะต้องจ่ายอย่างสม่ำเสมอ แต่เป็นการลดความเสี่ยงจากความเสียหายที่จะเกิดขึ้น หากทำการซ่อมแซมเมื่อเสียจะมีจำนวนสูงกว่าและไม่สามารถวางแผนได้ และอาจมีผลกระทบต่อการเกิดรายได้ของ โรงแรม เช่น การบำรุงรักษาระบบทำความร้อนโดยจ่ายค่าใช้จ่ายให้มีการตรวจสอบทุก 3 เดือน เป็นการประกันความเสี่ยงระดับหนึ่ง เป็นต้น การเกิดค่าใช้จ่ายเนื่องจากการซ่อมแซมบำรุงรักษาสินทรัพย์ย่อมมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของ โรงแรม โดยตรง การกำหนดนโยบายนี้ควรมีการพิจารณา ร่วมกันระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย แผนกวิศวกรรม แผนกที่ใช้สินทรัพย์และผู้บริหารระดับสูง หากคาดว่า ค่าใช้จ่ายเป็นเงินจำนวนมากควรมีการตั้งงบประมาณไว้ล่วงหน้าและมีการ วิชาการควบคุมเช่นเดียวกับการจัดหาสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน และมีการบันทึกรายละเอียดการ ซ่อมแซมบำรุงรักษาในทะเบียนสินทรัพย์ด้วย

นอกจากนี้ควรกำหนดนโยบายบัญชีให้ชัดเจน เพื่อพิจารณารายจ่ายที่เกิดขึ้นว่าควร บันทึกเป็นรายการสินทรัพย์หรือรายการค่าใช้จ่ายประจำงวดดังที่กล่าวข้างต้น แผนกบัญชีควร ตรวจสอบรายการที่เกิดขึ้นให้ชัดเจน เพื่อบันทึกรายการ ได้ถูกต้องและควรมีการจัดทำรายงานสรุป การซ่อมบำรุงประกอบงบการเงินด้วย

## ส่วนที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการ โรงแรมในกรุงเทพมหานคร เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้ แบบสอบถาม จำนวน 75 ชุดส่งถึงผู้จัดการฝ่ายบัญชีของ โรงแรม โดยใช้ค่าสถิติในการวิเคราะห์ ข้อมูลการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติกส์ พบว่าการเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่มี ความคงทนถาวรน้อยพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิ แต่ไม่ มีความสัมพันธ์กับกำไรขาดทุนก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีจ่าย การเลือกใช้นโยบายบัญชีเกี่ยวกับ

รายการสินทรัพย์จำพวกวัสดุประดับตกแต่งห้องพักต่างๆ ภายในห้องพักพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับกับจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิรวม แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกลุ่ม Big4 การเลือกนโยบายการจำแนกรายการสินทรัพย์ถาวรอย่างละเอียดออกจากโครงสร้างอาคารพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนทุนจดทะเบียนและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกลุ่ม Big4 แต่ไม่มีความสัมพันธ์กันกับระยะเวลาในการดำเนินงาน จำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิ และอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน การเลือกนโยบายในการกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับกับจำนวนห้องพักบริษัทรับจ้างบริหารและจำนวนสินทรัพย์ถาวรสุทธิแต่ไม่มีความสัมพันธ์กับประสบการณ์ของผู้ทำบัญชี และจำนวนห้องพัก การเลือกนโยบายการบันทึกรายการวัสดุ/สินค้าคงคลังพบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชี และการเลือกนโยบายการจัดประเภทรายการลูกหนี้/เจ้าหนี้ค่าห้องพักลูกค้าที่เข้าพักพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับบริษัทรับจ้างบริหารงานโรงแรม

**วนิดา ประพันธ์ (2549)** ได้ศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีการบันทึกต้นทุนและผลกระทบของนโยบายบัญชีที่มีผลต่ออัตราส่วนการทำกำไร โดยศึกษา 2 ปัจจัยได้แก่ ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมและขนาดของกิจการและทำการวิเคราะห์ถึงผลกระทบจากเลือกใช้นโยบายบัญชีที่มีอัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น และอัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์รวม กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 12 กลุ่มอุตสาหกรรมจำนวน 255 บริษัท โดยทำการเก็บรวมข้อมูลจากงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินตั้งแต่ 2545 – 2547 ในการวิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐานใช้สถิติพรรณนาในการบรรยายลักษณะของตัวอย่างที่ศึกษา ผลการศึกษาพบว่า ประเภทอุตสาหกรรมและขนาดของกิจการมีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมพบว่า ดอกเบี้ยที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีผลกระทบต่ออัตราส่วนในการทำกำไรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และในบางกิจการไม่มีการเปิดเผยจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการบัญชี

**ตรุณี ศศิลักษณ์านุกุล (2548)** ได้ศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีของกลุ่มธุรกิจโรงแรมและบริการท่องเที่ยวในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประจำปี 2546 และ 2547 ที่ประกอบธุรกิจหลักเฉพาะด้านโรงแรมทั้งหมด 13 บริษัท โดยศึกษามาตรฐานจำนวน 4 ฉบับ คือ ฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับ สัญญาเช่าระยะยาว ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฉบับที่ 33 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และฉบับที่ 36 การค้อยค่าสินทรัพย์ จากการศึกษาพบว่า การเปิดเผยเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐาน

การบัญชีฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ พบว่า บริษัทที่ทำการศึกษารายใหญ่ได้แสดง การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามประเด็นในมาตรฐาน ยกเว้นประเด็นนโยบาย การบัญชีที่ใช้สำหรับการประมาณรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุกบริษัทที่ทำการศึกษาไม่พบรายการที่เกี่ยวข้อง

### ส่วนที่ 3 การพัฒนาสมมติฐานและกรอบแนวคิด

จากการศึกษาเชิงประจักษ์ในอดีต มีวิทยานิพนธ์ของ ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) ได้ทำการศึกษารื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ของกิจการ โรงแรมในกรุงเทพมหานคร โดยทำการแยกปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชี ทางด้านสินทรัพย์ของกิจการ โรงแรมในกรุงเทพมหานคร ได้แก่ ปัจจัยด้านความรู้และ ประสบการณ์ของผู้ทำบัญชี ปัจจัยด้านขนาดของกิจการและปัจจัยด้านประสิทธิภาพในการ ดำเนินงาน ดังนั้นในการศึกษารื่องนี้ ผู้ศึกษาจึงได้กำหนดตัวแปรอิสระบนพื้นฐานงานวิจัยของ ชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### ปัจจัยด้านลักษณะทั่วไปของกิจการ

จากวิทยานิพนธ์ในอดีตสามารถพัฒนามาเป็นสมมติฐานของการศึกษาได้ดังนี้

##### 1. จำนวนห้องพักของกิจการ

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า จำนวนห้องพักมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการกำหนดอายุการใช้งานของ สินทรัพย์ถาวรในการคำนวณค่าเสื่อมราคา ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวนิดา ประพันธ์ (2549) ได้ ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมพบว่า ประเภท อุตสาหกรรมและขนาดของกิจการมีอิทธิพลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีการบันทึกต้นทุนการกู้ยืม ดังนั้น จำนวนห้องพักน่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้าน สินทรัพย์

$H_1$  จำนวนห้องพักของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

##### 2. อัตราราคาห้องพักต่อคืน

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า รายได้ค่าห้องพักมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการกำหนดอายุการใช้งานของ สินทรัพย์ถาวรในการคำนวณค่าเสื่อมราคา แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีด้าน



อื่น ดังนั้น อัตราค่าห้องพักต่อคืนน่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

**H<sub>2</sub>** อัตราค่าห้องพักต่อคืนมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

### 3. ทุจจดทะเบียนของกิจการ

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า ทุจจดทะเบียนมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการจำแนกรายการสินทรัพย์ถาวรอย่างละเอียดออกจากโครงสร้างอาคาร แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีด้านอื่นๆ ดังนั้นทุจจดทะเบียนน่าจะมีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

**H<sub>3</sub>** ทุจจดทะเบียนมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

### 4. ระยะเวลาดำเนินงานของกิจการ

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า ระยะเวลาดำเนินงานของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการจำแนกรายการสินทรัพย์ถาวรอย่างละเอียดออกจากโครงสร้างอาคาร แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านอื่นๆ ดังนั้น ระยะเวลาการดำเนินงานของกิจการน่าจะมีสัมพันธ์ทางลบกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

**H<sub>4</sub>** ระยะเวลาการดำเนินงานของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

### ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการดำเนินงานของกิจการ

จากวิทยานิพนธ์ในอดีตสามารถพัฒนามาเป็นสมมติฐานของการศึกษาได้ดังนี้

#### 1. กำไร(ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า กำไร(ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายการจำแนกรายการสินทรัพย์ถาวรอย่างละเอียด ออกจากโครงสร้างอาคาร ดังนั้น กำไร(ขาดทุน) ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้น่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชี

**H<sub>5</sub>** กำไร(ขาดทุน)ก่อนดอกเบี้ยจ่ายและภาษีเงินได้มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

## 2. อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ในทุกนโยบายบัญชี แต่ผู้ศึกษามีความเห็นว่า ถ้าหนี้สินที่กิจการกู้ยืมลงทุนสินทรัพย์เพิ่มมากขึ้น จะทำให้อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์เพิ่มตาม ดังนั้น อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมน่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

$H_6$  อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

## 3. อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่าอัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์ไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์ในทุกนโยบายบัญชี แต่ผู้ศึกษามีความเห็นว่า เนื่องจากสภาพแวดล้อมของการประกอบธุรกิจโรงแรมในกรุงเทพมหานครกับจังหวัดเชียงใหม่มีความแตกต่างกัน อาจส่งผลกระทบต่อยอดขายของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดเชียงใหม่ลดต่ำลงอันเป็นผลให้อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์สูงขึ้น ดังนั้น อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์น่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

$H_7$  อัตราส่วนผลตอบแทนของสินทรัพย์มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

## ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

จากวิทยานิพนธ์ในอดีตสามารถพัฒนามาเป็นสมมติฐานของการศึกษาได้ดังนี้

### 1. ระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชี

จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่าระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีการบันทึกรายการวัสดุ/สินค้าคงคลัง แต่ผู้ศึกษามีความเห็นว่าระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชีที่สูงขึ้นน่าจะมีผลทำให้การเลือกใช้นโยบายบัญชีที่ดีกว่า ดังนั้น ระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชีน่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

$H_8$  ระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

## 2. จำนวนปีการทำงานของผู้ทำบัญชี

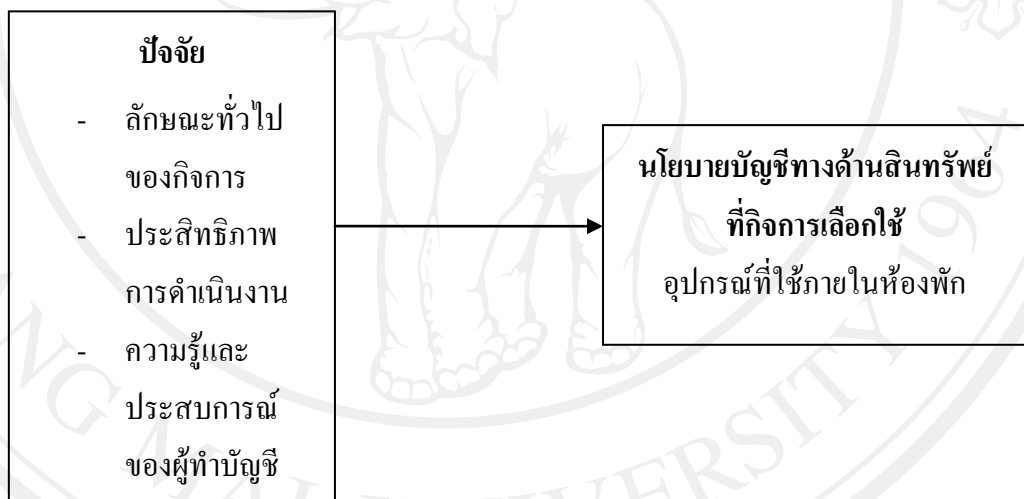
จากวิทยานิพนธ์ของชัยวิทย์ พิจิตรนิเวศน์ (2553) พบว่า จำนวนปีการทำงานของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีในการกำหนดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรในการคำนวณค่าเสื่อมราคา แต่ผู้ศึกษามีความเห็นว่ ถ้าผู้ทำบัญชียังมีประสบการณ์ทำงานมากน่าจะผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชี ดังนั้น จำนวนปีการทำงานของผู้ทำบัญชีน่าจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

**H<sub>5</sub>** จำนวนปีการทำงานของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตที่เกี่ยวข้อง (เขาวลัษณ์ สุขวิบูลย์, 2548)

(Uniform System of Accounting, 2555: ออนไลน์) สามารถสรุปเป็นกรอบแนวคิดได้ (ดังภาพที่ 1)

ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์

ตัวแปรตามที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้คืออุปกรณ์ที่ใช้ภายในห้องพัก โดยจะมีการแบ่งกลุ่มอุปกรณ์ที่ใช้ในห้องพัก 2 กลุ่ม คือ สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets) และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-Current Assets) ซึ่งสามารถจำแนกนโยบายการเลือกใช้นโยบายบัญชีได้ดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets) สินทรัพย์หมุนเวียนในการศึกษาครั้งนี้คืออุปกรณ์ที่ใช้ในห้องน้ำ จำแนกการเลือกใช้นโยบายบัญชีได้ 2 ทางเลือก คือ ทางเลือกที่ 1 สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานน้อยกว่า 1 ระยะเวลาบัญชีและมีจำนวนน้อยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดเป็นที่ซื้อ และทางเลือกที่ 2 สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานน้อยกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีและมีจำนวนมากให้

บันทึกเป็นสินทรัพย์ในงวดบัญชีที่ซื้อมาและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่สินทรัพย์นั้นไม่สามารถใช้งานได้แล้ว

2. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-Current Assets) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในการศึกษาค้างครั้งนี้คือ อุปกรณ์จำพวกเฟอร์นิเจอร์และอุปกรณ์เครื่องนอน จำแนกการเลือกใช้นโยบายบัญชีได้ 2 ทางเลือก คือ ทางเลือกที่ 1 สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีและมีจำนวนน้อยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ซื้อ ทางเลือกที่ 2 สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีและมีจำนวนมากให้บันทึกเป็นสินทรัพย์และมีการคิดค่าเสื่อมราคาตามเกณฑ์อายุการใช้งาน

ส่วนตัวแปรอิสระที่ใช้ในการศึกษาค้างครั้งนี้คือ ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้นโยบายบัญชีทางด้านสินทรัพย์คือ ปัจจัยด้านลักษณะทั่วไปของกิจการ ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการดำเนินงานและปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี การศึกษาค้างนี้ได้จำกัดขอบเขตสินทรัพย์ที่จะศึกษาเฉพาะ อุปกรณ์ที่ใช้ภายในห้องพักซึ่งแบ่งประเภทอุปกรณ์ที่ใช้ภายในห้องพักเป็น 3 ประเภท คือ อุปกรณ์ที่ใช้ในห้องน้ำ อุปกรณ์จำพวกเฟอร์นิเจอร์ และอุปกรณ์เครื่องนอน ซึ่งสินทรัพย์เหล่านี้ ล้วนเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับนักท่องเที่ยวในการเข้าพักในโรงแรมนั้น ๆ และผู้บริหารของกิจการโรงแรมต้องใช้ข้อมูลดังกล่าว ในการกำหนดแผนกลยุทธ์ขององค์กรอีกด้วย