

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ครอบคลุมถึง อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครอง และมีรายได้จากค่าเช่าหรือการเพิ่มขึ้นของมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้มิใช่เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุให้กิจการจัดประเภท อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นรายการแยกต่างหากจากสินทรัพย์ที่ใช้ดำเนินงานประเภทอื่น ทั้งนี้ เพื่อให้การวิเคราะห์งบการเงินสามารถทำได้อย่างแม่นยำมากขึ้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ทางเลือกในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามวิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน หากเลือกใช้วิธีราคาทุน กิจการยังคงมีหน้าที่ต้องเปิดเผยถึงมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว ทั้งนี้หากเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนทันที ทั้งนี้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทุกประเภทที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องบันทึกโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่รวมถึงสินทรัพย์ที่กิจการให้เข้าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน และสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก สำหรับ สิทธิการเช่าในอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาให้เช่าต่อสามารถจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ก็ได้ แต่หากจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะต้องวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดินและ/หรืออาคาร พร้อมทั้งส่วนควบของที่ดินหรืออาคาร) ที่กิจการมีไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ตัวอย่างเช่น

- ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นในการดำเนินงานปกติของกิจการ
- ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมีได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต
- อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เข้าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา)
- อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งกิจการถือครองไว้เพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างก่อสร้าง หรือพัฒนา สำหรับการใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

ทั้งนี้ อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เช่น

- กิจการที่ประกอบธุรกิจด้านการค้าขายที่ดิน ให้ถือว่าที่ดินที่ถือครองเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าคงเหลือ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ
- อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ภายในกิจการในอนาคต
- อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคตและนำมาใช้ภายในกิจการในเวลาต่อมา
- อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน
- อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย
- อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

นอกจากนี้ อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) กิจการต้องบันทึกส่วนต่างๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการนั้นไม่มีนัยสำคัญ

ในบางกรณี กิจการอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าและถูกใช้งาน โดยบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยอื่นของกิจการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของกิจการเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้นจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หากมองเฉพาะกิจการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของกิจการได้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบันทึกบัญชี

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้รับมาด้วยราคาทุน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการได้ 2 วิธี

1. วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

2. วิธีราคาทุน กิจการต้องวัดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) พร้อมทั้งเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วย

กิจการต้องเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าวิธีเดียวกันสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ทั้งหมดของกิจการ ยกเว้นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนประเภทสิทธิการเช่าที่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้มูลค่ายุติธรรมต้องหาจากผู้ประเมินราคาอิสระเท่านั้น ไม่ว่ากิจการจะเลือกวิธีวัดมูลค่าวิธีใดก็ตาม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุว่ากิจการจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม

ในกรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น รายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อย (เช่น มีรายการเกิดขึ้นน้อย และราคาเสนอซื้อไม่เป็นปัจจุบันหรือราคาของรายการซื้อขายที่สามารถสังเกตได้บ่งชี้ว่าผู้ขายถูกบังคับขาย) และการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน)

อย่างไรก็ตาม กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรมรวมถึง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างก่อสร้าง ในกรณีดังกล่าว แม้ว่ากิจการอาจใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ กิจการยังคงต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์รายการที่เหลืออื่นๆ ต่อไป

การโอน

การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น การเปลี่ยนแปลงในการใช้งานเกิดขึ้นเมื่ออสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามหรือสิ้นสุดการเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและมีหลักฐานของการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน การเปลี่ยนแปลงความตั้งใจของฝ่ายบริหารแต่เพียงอย่างเดียวสำหรับการใช้ของอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้ให้หลักฐานสำหรับการเปลี่ยนแปลงการใช้งานตัวอย่างของหลักฐานการเปลี่ยนแปลงรวมถึง

- เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเองหรือการพัฒนาของอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
- เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ
- สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ
- เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

- ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้างเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกเป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้างเหลือ
- หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นอกจากนี้ กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นมี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของผู้ถือหุ้นให้ลดส่วนเกินทุนดังกล่าวจนหมดเสียก่อนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
 - กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
 - หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
 - ส่วนที่เพิ่มขึ้นหลังการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า(ถ้ามี) ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ใน ส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลา ต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมโดยไม่รับรู้ผ่านกำไรหรือขาดทุน
- การโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
- เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สรุปการเปลี่ยนแปลงการใช้งานกรณีที่เกิดการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

การเปลี่ยนแปลงการใช้งาน	การโอน	รับรู้กำไรขาดทุน จากมูลค่ายุติธรรม
ก) เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	IP -> PPE	-
ข) สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	PPE -> IP	ส่วนเกินทุนจากการตีราคา สินทรัพย์ ตาม TAS16
ค) เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย	IP -> Inventory	-
ง) เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น	Inventory -> IP	งบกำไรขาดทุน

(IP = อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน PPE = ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ Inventory = สินค้าคงเหลือ)

ตัวอย่างกรณีกิจการเปลี่ยนประเภทอสังหาริมทรัพย์จาก สินค้าคงเหลือ ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บริษัท เอ จำกัด มีที่ดินของบริษัทที่มีไว้เพื่อขายลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติของบริษัท โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ที่ดินดังกล่าวมีราคาทุน 100 บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัท เอ จำกัดเปลี่ยนการใช้งานที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินให้เช่าเนื่องจากยกเลิกแผนการขายที่ดิน ณ วันที่มีการโอนเปลี่ยนประเภท ที่ดินดังกล่าวมีราคาดังนี้

กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 110 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	110
	เครดิต สินค้าคงเหลือ – ที่ดิน	100
	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงประเภทที่ดิน (PL)	10

กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 90 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	90
	ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงประเภทที่ดิน (PL)	10
	เครดิต สินค้าคงเหลือ – ที่ดิน	100

(PL – รับรู้ผ่านรายการกำไรหรือขาดทุน)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างกรณีกิจการเปลี่ยนประเภทอสังหาริมทรัพย์จาก ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บริษัท ก จำกัด มีที่ดินของบริษัทที่มีไว้เพื่อสร้างอาคารโรงงานในอนาคต โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ที่ดินดังกล่าวมีราคาทุน 100 บาท และมีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 20 บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 บริษัท ก จำกัดเปลี่ยนการใช้งานที่ดินดังกล่าวเป็นที่ดินให้เช่า เนื่องจากยกเลิกแผนการพัฒนาอาคารโรงงาน ณ วันที่มีการโอนเปลี่ยนประเภท ที่ดินดังกล่าวมีราคา ดังนี้

กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 110 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	110
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน (OCI)	10
เครดิต	ที่ดิน	120

กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 90 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	90
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน (OCI)	20
	ขาดทุนจากการด้อยค่าที่ดิน (PL)	10
เครดิต	ที่ดิน	120

กรณีที่ 3 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 130 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	130	
	เครดิต	ที่ดิน	120
	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน (OCI)	10	

จากกรณีที่ 3 ต่อมาในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 บริษัทขายที่ดินเช่าในราคา 150 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต	เงินสด	150	
	เครดิต	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน – ที่ดินเช่า	130
		กำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (PL)	20
เดบิต	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	30	
	เครดิต	กำไรสะสม	30
	(OCI – รับรู้ผ่านรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		
	(PL – รับรู้ผ่านรายการกำไรหรือขาดทุน)		



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การจำหน่าย

การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงิน โดยกิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอีก ในการกำหนดวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า

ตัวอย่างที่ 1

ในปี 25X0 กิจการก่อสร้างอาคารสำนักงานสำหรับให้เช่าด้วยมูลค่าต้นทุนในการก่อสร้างทั้งสิ้น 100 ล้านบาท และเริ่มรับรู้รายได้จากการให้เช่าตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 25X1 ต่อมา ณ วันสิ้นปี 25X1 อาคารดังกล่าวมีมูลค่ายุติธรรมซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระด้วยวิธีรายได้ (Income approach) จำนวนเงิน 120 ล้านบาท อาคารหลังดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณ 20 ปี

วิธีมูลค่ายุติธรรม	วิธีราคาทุน
งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1	งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1
...	...
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 120 บาท	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - สุทธิ 95 บาท
...	...
งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1	งบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1
...	...
กำไรจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์ฯ 20 บาท	ค่าเสื่อมราคา - อสังหาริมทรัพย์ฯ (5) บาท

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยไม่ว่ากิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

- วิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน)
- รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด
- ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

- เปิดเผยข้อมูลในการกระทยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด โดยแสดงถึงรายการผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการตีราคาให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
- สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการไม่ได้วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม เพราะมูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ จะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากกิจการใช้วิธีราคาทุน

- มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด
- เปิดเผยข้อมูลการกระทยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด
- มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีที่ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี
- วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

ตัวอย่างที่ 2

จากตัวอย่างที่ 1 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังต่อไปนี้

วิธีมูลค่ายุติธรรม	วิธีราคาทุน
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการเป็นอาคารสำนักงานให้เช่า โดยกิจการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนซึ่งรวมต้นทุนการทำรายการ หลังจากนั้นกิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระและรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมใน กำไรหรือขาดทุน ผู้ประเมินราคาอิสระ ประเมิน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีพิจารณาจากรายได้ข้อสมมติฐานที่สำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการเป็นอาคารสำนักงานให้เช่า โดยกิจการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนซึ่งรวมต้นทุนการทำรายการ หลังจากนั้นกิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) ค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนคำนวณจากราคาทุนโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ของอาคารสำนักงานให้เช่าโดยประมาณ 20 ปี มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิธีมูลค่ายุติธรรม	วิธีราคาทุน																									
<p>การลงทุนประกอบด้วย พื้นที่เช่า อัตราการเช่า รายได้ค่าเช่า อัตราคิดลด อัตราผลตอบแทนและ อัตราการเติบโตระยะยาวของค่าเช่า</p> <p>รายการกระทบยอดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังนี้</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 60%;">มูลค่าตามบัญชีต้นงวด</td> <td style="text-align: right;">100 ล้านบาท</td> </tr> <tr> <td>กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเป็นมูลค่ายุติธรรม</td> <td style="text-align: right;"><u>20</u> ล้านบาท</td> </tr> <tr> <td>มูลค่าตามบัญชีสิ้นงวด</td> <td style="text-align: right;"><u>120</u> ล้านบาท</td> </tr> </table>	มูลค่าตามบัญชีต้นงวด	100 ล้านบาท	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเป็นมูลค่ายุติธรรม	<u>20</u> ล้านบาท	มูลค่าตามบัญชีสิ้นงวด	<u>120</u> ล้านบาท	<p>การลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และ 25X0 แสดงได้ดังนี้</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">25X1</td> <td style="text-align: right;">25X0</td> </tr> <tr> <td>ราคาทุน</td> <td style="text-align: right;">100</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>ค่าเสื่อมราคาสะสม</td> <td style="text-align: right;"><u>(5)</u></td> <td style="text-align: right;"><u>(0)</u></td> </tr> <tr> <td>มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ</td> <td style="text-align: right;"><u>95</u></td> <td style="text-align: right;"><u>100</u></td> </tr> </table> <p>รายการกระทบยอดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังนี้</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 60%;">มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ ต้นงวด</td> <td style="text-align: right;">100 ล้านบาท</td> </tr> <tr> <td>ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี</td> <td style="text-align: right;"><u>(5)</u> ล้านบาท</td> </tr> <tr> <td>มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ สิ้นงวด</td> <td style="text-align: right;"><u>95</u> ล้านบาท</td> </tr> </table>			25X1	25X0	ราคาทุน	100	100	ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(5)</u>	<u>(0)</u>	มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ	<u>95</u>	<u>100</u>	มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ ต้นงวด	100 ล้านบาท	ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	<u>(5)</u> ล้านบาท	มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ สิ้นงวด	<u>95</u> ล้านบาท
มูลค่าตามบัญชีต้นงวด	100 ล้านบาท																									
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเป็นมูลค่ายุติธรรม	<u>20</u> ล้านบาท																									
มูลค่าตามบัญชีสิ้นงวด	<u>120</u> ล้านบาท																									
	25X1	25X0																								
ราคาทุน	100	100																								
ค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>(5)</u>	<u>(0)</u>																								
มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ	<u>95</u>	<u>100</u>																								
มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ ต้นงวด	100 ล้านบาท																									
ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	<u>(5)</u> ล้านบาท																									
มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ สิ้นงวด	<u>95</u> ล้านบาท																									
<p>ในปี 25X1 กิจการมีรายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจำนวน 5 ล้านบาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวดจำนวน 0.5 ล้านบาท และ 0.2 ล้านบาท ตามลำดับ</p>	<p>มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เท่ากับ 120 ล้านบาท ซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระโดยใช้วิธีพิจารณาจากรายได้ ข้อสมมติฐานที่สำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนประกอบด้วย พื้นที่เช่า อัตราการเช่า รายได้ค่าเช่า อัตราคิดลด อัตราผลตอบแทนและอัตราการเติบโตระยะยาวของค่าเช่า</p> <p>มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากไม่มีราคาตลาดเทียบเคียงที่เหมาะสม และรายรับจากการให้เช่ายังไม่แน่นอน ทั้งนี้กิจการคาดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะอยู่ระหว่าง 100 ถึง 150 ล้านบาท</p> <p>ในปี 25X1 กิจการมีรายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจำนวน 5 ล้านบาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวดจำนวน 0.5 ล้านบาท และ 0.2 ล้านบาท ตามลำดับ</p>																									



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

หากกิจการเลือกใช้

- วิธีราคาทุน ให้กิจการใช้วิธีปรับปรุงย้อนหลัง
- วิธีมูลค่ายุติธรรม ให้กิจการใช้วิธีปรับปรุงย้อนหลังเท่าที่เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมในงวดก่อน ทั้งนี้ให้เป็นไปตามข้อกำหนดของการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงสำหรับการนำวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม มาถือปฏิบัติ

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการสามารถนำงบการเงินมาวิเคราะห์หาอัตราส่วนสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้หลักและรายได้อื่นของกิจการได้อย่างแม่นยำมากขึ้น
- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเลือกวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุน ทำให้มีต้นทุนในการจัดทำงบการเงินเพิ่มขึ้น (แม้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้บังคับให้ต้องใช้ผู้ประเมินราคาอิสระเสมอไป)
- ผู้ได้รับผลกระทบคือกลุ่มบริษัทที่มีที่ดิน หรืออาคารที่ยังไม่มีวัตถุประสงค์ในการใช้งานที่แน่นอน เนื่องจากต้องปรับปรุงรายการในงบการเงินทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงประเภทระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ในการใช้งานที่เปลี่ยนแปลงไป
- ในกรณีที่กลุ่มกิจการมีการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์แก่กลุ่มกิจการด้วยตนเอง อาจทำให้การจัดประเภทสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่านั้นมีความแตกต่างกันในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

