

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๒/๒๕๖๓

เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาจึงจะใช้บังคับได้ เพื่อให้มีวิธีการปฏิบัติเพิ่มเติมจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๒๐/๒๕๕๔ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ลงวันที่ ๑๒ เมษายน ๒๕๕๔ ในการที่ให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (“กิจการ”) สามารถรายงานฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นปัจจุบัน สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีในการประชุมครั้งที่ ๖๒ (๓/๒๕๖๓) เมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๓ จึงออกประกาศ เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ บทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ตามย่อหน้าที่ ๑๓๔ กำหนดให้ “กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)”

อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน โดยหากกิจการมีความประสงค์จะใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อของประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

วิธีการตีราคาใหม่

๑) ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคา

ที่ดีใหม่ คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าว

๒) ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวอาจจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุก ๓ หรือ ๕ ปี ถือว่าเพียงพอ

๓) เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

๓.๑ ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หลังจากรับรู้ผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่า หรือ

๓.๒ นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่จะถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๖ และ ๗

๔) หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่เลือกตีราคาใหม่ด้วย

๕) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้ เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม กิจกรรมอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

๖) หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจกรรมต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรงภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจกรรมต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

๗) หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจกรรมต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจกรรมต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนส่วนของเจ้าของโดยตรงในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น

๘) กิจกรรมอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีการารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจกรรมตัดรายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจกรรมจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจกรรมใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจกรรมอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

๙) หากกิจกรรมถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ภาษีเงินได้ กิจกรรมต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ค่าเสื่อมราคา

๑๐) กิจกรรมต้องคิดค่าเสื่อมราคาและปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ต้องเป็นมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ ทั้งนี้ กิจกรรมต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดในงบกำไรขาดทุน โดยให้คำนวณตามราคาที่ตีใหม่ ยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น

การเปิดเผยข้อมูล

๑๑) ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องเปิดเผยรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๑๕๓ ถึง ๑๕๔ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และยังคงเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

๑๑.๑ วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

๑๑.๒ ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่ หากกรณีที่ไม่ได้ใช้ผู้ประเมินราคาอิสระ กิจการต้องบอกถึงวิธีการประมาณการของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว

๑๑.๓ สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะได้รับหากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน

๑๑.๔ การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ และจากการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน และ

๑๑.๕ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น

การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๒) กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีนี้เป็นครั้งแรก กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

๑๓) นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๒ ข้างต้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อที่ระบุไว้ในบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ อีกทั้งเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาให้รวมถึงมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์”

ข้อ ๒ บทที่ ๑๒ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตามย่อหน้าที่ ๒๑๒ กำหนดให้ “กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)”

อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ โดยหากกิจการมีความประสงค์จะใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อของประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

๑) ภายหลังจากการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๒) กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

๓) หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นมีการโอนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันจะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาค่าตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

๔) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

การโอน

๕) การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น ตัวอย่างของหลักฐานของการเปลี่ยนแปลงการใช้งานรวมถึง

๕.๑ เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

๕.๒ เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีไว้เพื่อขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

๕.๓ สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๕.๔ เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖) ย่อหน้าที่ ๗) ถึง ๑๒) ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำ ให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

๓) ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้างเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบทที่ ๘ สินค้างเหลือ

๔) หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

๕) กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ กล่าวคือ

๕.๑ กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตามหากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของโดยตรง

๕.๒ กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

๕.๒.๑ หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์มาก่อน

๕.๒.๒ ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ ๕.๒.๑ ให้รับรู้โดยตรงใน “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านกำไรขาดทุน

๑๐) การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

๑๑) วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้าคงเหลือ

๑๒) เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้นกับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

การเปิดเผยข้อมูล

๑๓) ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๒๑๘ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และยังต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

๑๓.๑ นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้คือวิธีมูลค่ายุติธรรม

๑๓.๒ แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่

๑๓.๓ ข้อมูลในการกระทบบยอระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นสุดงวดโดยแสดงถึงรายการ ดังต่อไปนี้

๑๓.๓.๑ ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อกับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายการในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

๑๓.๓.๒ สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายและการจำหน่ายอื่น ๆ

๑๓.๓.๓ ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

๑๓.๓.๔ การโอนไปหรือโอนจากรายการสินค้าคงเหลือหรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

๑๓.๓.๕ การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๑๔) ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการควรรายงานผลกระทบของการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มาใช้ ณ วันที่ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ (หรือก่อนวันดังกล่าว) โดยปรับปรุงกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้นำประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก นอกจากนี้

๑๔.๑ หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่กำหนด) ให้กิจการปฏิบัติ ดังนี้

๑๔.๑.๑ ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกสุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

๑๔.๑.๒ ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

๑๔.๒ หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูล ตาม ๑๔.๑ ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและควรเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

๑๕) นอกเหนือจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑ ถึง ๑๔ ข้างต้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในบทที่ ๑๒ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ข้อ ๓ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๓ เป็นต้นไป ทั้งนี้ กิจการที่เลือกใช้ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้อย่างสม่ำเสมอกับรายการดังกล่าว

ประกาศ ณ วันที่ ๒๙ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๓

จักรกฤตย์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเรื่องข้อกำหนดเพิ่มเติม
สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ตามประกาศข้อ 1)

กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและ
อุปกรณ์ด้วยวิธีราคาใหม่ นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ หากที่ดินอาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่า
ยุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

กรณีที่ดิน (สินทรัพย์ที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา)

สมมติในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท และกิจการเลือกใช้วิธีราคาใหม่
โดยแบ่งเป็นกรณีต่าง ๆ ได้ดังนี้

มูลค่าของที่ดิน	ตัวอย่างที่ 1	ตัวอย่างที่ 2	ตัวอย่างที่ 3	ตัวอย่างที่ 4
ราคาทุน	100,000	100,000	100,000	100,000
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x1	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x4	190,000 (ตีราคาเพิ่ม)	120,000 (ตีราคาลด)	90,000 (ตีราคาลด)	90,000 (ตีราคาลด)
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x7				130,000 (ตีราคาเพิ่ม)



ตัวอย่างที่ 1 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินเพิ่มขึ้นเป็น 190,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 190,000 บาทเท่ากับ มูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาทในส่วนของผู้เจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินเพิ่มขึ้นเป็น 190,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินเพิ่มอีก 40,000 บาท ดังนี้

เดบิต ที่ดิน	40,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		40,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 150,000 บาท เป็น 190,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 190,000 บาท และส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 90,000 บาท (50,000 + 40,000 บาท)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ในราคา 190,000 บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ให้กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปยังกำไรสะสมโดยตรง (ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน) กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต เงินสด	190,000	
เครดิต ที่ดิน		190,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	90,000	
เครดิต กำไรสะสม		90,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปกำไรสะสม		



ตัวอย่างที่ 2 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 120,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 120,000 บาทเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาท ในส่วนของเจ้าของ ในงบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินลดลงเหลือ 120,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินลดลง 30,000 บาท ดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	30,000	
เครดิต ที่ดิน		30,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 เป็น 120,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 120,000 บาท และส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 20,000 บาท (50,000 – 30,000 บาท)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 120,000 บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ให้กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินคงเหลือ 20,000 บาทไปยังกำไรสะสม โดยตรง (ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน) กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต เงินสด	120,000	
เครดิต ที่ดิน		120,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	20,000	
เครดิต กำไรสะสม		20,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปกำไรสะสม		



ตัวอย่างที่ 3 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 90,000 บาทเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาท ในส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินลดลงเหลือ 90,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินลดลง 60,000 บาท โดยการปรับลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาทก่อน หลังจากนั้นจึงบันทึกรับรู้ขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	50,000	
เดบิต ขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน (P/L)	10,000	
เครดิต ที่ดิน		60,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 เป็น 90,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 90,000 บาท ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 0 บาท (50,000 - 50,000 บาท) และมีผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 90,000 บาท บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้ (ในกรณีนี้ไม่มีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินคงเหลือเพราะได้ปรับลดเนื่องจากการตีราคาลดลง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 ทั้งจำนวนแล้ว)

เดบิต เงินสด	90,000	
เครดิต ที่ดิน		90,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		



ตัวอย่างที่ 4 ข้อมูลเหมือนกับตัวอย่างที่ 3 กล่าวคือ ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท แต่กิจการไม่ได้จำหน่ายที่ดิน โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินแปลงนี้เพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่สำหรับรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 จะเหมือนกับตัวอย่างที่ 3 ดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 (มูลค่ายุติธรรม = 150,000 บาท)

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 (มูลค่ายุติธรรม = 90,000 บาท)

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	50,000	
เดบิต ขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน	10,000	
เครดิต ที่ดิน		60,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 เป็น 90,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7

กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนของปี 25x4 และแสดงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเท่ากับ 90,000 บาท อย่างไรก็ตาม สิ้นปี 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินกลับมาเพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาทซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ทำให้กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเพิ่มขึ้นจำนวน 40,000 บาท แต่เนื่องจากในอดีตกิจการเคยรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของที่ดิน 10,000 บาท ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่า 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนก่อน ส่วนที่เหลือ 30,000 บาทจึงบันทึกในส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน ดังนี้

เดบิต ที่ดิน	40,000	
เครดิต กำไรจากการตีราคาที่ดิน (P/L)		10,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		30,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 90,000 เป็น 130,000 บาท		



กรณี สินทรัพย์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงวิธีการตีราคาใหม่สำหรับ สินทรัพย์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา ตามข้อกำหนดเพิ่มเติมเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 3 กำหนดให้กิจการ “เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

3.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่าเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หลังจากรับรู้ผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่า หรือ

3.2 นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์”

ตัวอย่างที่ 5 ต้นปี 25x0 กิจการซื้อเครื่องจักรมาในราคาทุน 4,200,000 บาท ประมาณมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท ประมาณอายุการให้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเท่ากับ 3,600,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง

จากข้อมูลข้างต้นจะได้ว่า

- จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา เท่ากับ 4,000,000 บาท (4,200,000 – 200,000 บาท)
- ค่าเสื่อมราคาต่อปีเท่ากับ 400,000 บาท (4,000,000 บาท/10ปี)

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักร เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	4,200,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (400,000 x 3 ปี)	(1,200,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	3,000,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	3,600,000
ปรับเพิ่มมูลค่าตามบัญชี	600,000



วิธีที่ 1 สมมติว่ากิจการเลือกปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีโดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 3.1)

สัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีตามวิธีตีราคาใหม่ (มูลค่ายุติธรรม) ต่อมูลค่าตามบัญชีก่อนตีราคาใหม่ เท่ากับ 1.2 เท่า หรือ 120 เปอร์เซ็นต์ (3,600,000 บาท/3,000,000 บาท) ดังนั้น

- มูลค่าของเครื่องจักรหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 5,040,000 บาท (4,200,000 x 1.2) กิจการจึงต้องปรับปรุงเพิ่มขึ้น 840,000 บาท (5,040,000-4,200,000 บาท)
- ค่าเสื่อมราคาสะสมหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 1,440,000 บาท (1,200,000 x 1.2) กิจการจึงต้องปรับปรุงเพิ่มขึ้น 240,000 บาท (1,440,000-1,200,000 บาท)

การปรับปรุงข้างต้นจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรที่ตีราคาใหม่คือมูลค่ายุติธรรมซึ่งเท่ากับ 3,600,000 บาท ตารางสรุปการปรับปรุงราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นดังนี้

มูลค่าเครื่องจักร	ก่อนตีราคาใหม่	การปรับปรุง	หลังตีราคาใหม่
ราคาทุน (บาท)	4,200,000	840,000	5,040,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (บาท)	(1,200,000)	(240,000)	(1,440,000)
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,000,000	600,000	3,600,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต เครื่องจักร	840,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		240,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 เป็น 3,600,000 บาท		

วิธีที่ 2 สมมติว่ากิจการเลือกนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 3.2)

วิธีการนี้คือลดยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นศูนย์ก่อนโดยปรับปรุงคู่กับมูลค่าของสินทรัพย์ (ปรับลดค่าเสื่อมราคาสะสมและมูลค่าของสินทรัพย์ลง 1,200,000 บาท) จากนั้นจึงปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของสินทรัพย์ (3,000,000 บาท) ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (3,600,000 บาท) โดยปรับเพิ่มมูลค่าของเครื่องจักรและส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท



การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	1,200,000	
เครดิต เครื่องจักร		1,200,000
เดบิต เครื่องจักร	600,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 เป็น 3,600,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	1,200,000	
เครดิต เครื่องจักร		600,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 เป็น 3,600,000 บาท		

การคิดค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่ (ย่อหน้า 10)

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาจาก “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งรวมถึงมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์” ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบการคิดค่าเสื่อมราคากรณีตีราคาใหม่

	หากตีราคาใหม่	หากไม่ตีราคาใหม่
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,600,000	3,000,000
หักมูลค่าคงเหลือ (บาท)	(200,000)	(200,000)
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา (บาท)	3,400,000	2,800,000
ประมาณการอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ (ปี)	7	7
ค่าเสื่อมราคาต่อปี (บาท)	485,714.29	400,000

เนื่องจากการตีราคาใหม่ส่งผลให้จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคามีมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้นค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่จึงสูงกว่าค่าเสื่อมราคาก่อนการตีราคาใหม่ โดยกิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุน



การโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม (ย่อหน้าที่ 8)

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรจำนวน 600,000 บาท กิจการอาจโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร หรือกิจการอาจเลือกที่จะทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสมในระหว่างที่กิจการใช้งานเครื่องจักรนั้น โดยส่วนเกินทุนที่ทยอยโอนจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังคงเหลือตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังคงเหลือตามราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ ตัวอย่างการบันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมเป็นดังนี้

กรณีกิจการเลือกโอนเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 (วันจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร)

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000	
เครดิต กำไรสะสม		600,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสม		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนระหว่างการใช้เครื่องจักร

กิจการอาจเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมเท่ากับผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่ยังคงเหลือตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่ยังคงเหลือตามราคาทุนเดิม (400,000 บาท) ผลต่างคือ 85,714.29 บาท การบันทึกบัญชีภายหลังการตีราคาสินทรัพย์เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3

เดบิต ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	485,714.29	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		485,714.29
บันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	85,714.29	
เครดิต กำไรสะสม		85,714.29
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสม		

ภายหลังจากการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องตีราคาใหม่อีกครั้งหนึ่ง



ตัวอย่างที่ 6 อ้างอิงข้อมูลเดิมตามตัวอย่างที่ 5 กล่าวคือ ต้นปี 25x0 กิจการซื้อเครื่องจักรมาในราคาทุน 4,200,000 บาท ประมาณมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท ประมาณอายุการให้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลือกใช้วิธีราคาใหม่ ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเท่ากับ 3,600,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง

ต่อมา วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรลดลงเหลือ 1,400,000 บาท ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 (จากตัวอย่างที่ 5)	3,600,000.00
หักค่าเสื่อมราคาสะสม (ปีที่ 4 และ 5) $(485,714.29 \times 2)$	(971,428.58)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	2,628,571.42
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	1,400,000.00
ปรับลดมูลค่าตามบัญชี	1,228,571.42

กิจการจึงต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรลง 1,228,571.42 บาท กรณีนี้สมมติว่ากิจการเลือกวิธีที่ 2 คือนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ในการปรับปรุงบัญชี โดยการปรับลดมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรจะขึ้นอยู่กับว่ากิจการได้เลือกใช้วิธีการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมแบบใด

กรณีกิจการเลือกโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

เนื่องจากกิจการไม่เคยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท ไปยังกำไรสะสม การปรับลดมูลค่าของเครื่องจักรในครั้งนี้ จึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาทก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 628,571.42 บาท การบันทึกบัญชีเพื่อปรับลดมูลค่าเครื่องจักรเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เครดิต เครื่องจักร		971,428.58
เดบิต ขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	628,571.42	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000.00	
เครดิต เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		



กรณีบันทึกการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เดบิต ขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	628,571.42	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000.00	
เครดิต เครื่องจักร		2,200,000.00
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมระหว่างการใช้เครื่องจักร

หากกิจการเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมระหว่างการใช้งาน ด้วยผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม (400,000 บาท) เท่ากับ 85,714.29 บาทต่อปี ในระยะเวลาสองปี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรคงเหลือเท่ากับ 428,571.42 บาท ($600,000 - (85,714.29 \times 2)$) กิจการจึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 428,571.42 บาทก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 800,000.00 บาท การบันทึกบัญชีเพื่อปรับลดมูลค่าเครื่องจักรเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เครดิต เครื่องจักร		971,428.58
เดบิต ขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
เครดิต เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีบันทึกการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เดบิต ขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
เครดิต เครื่องจักร		2,200,000.00
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		



ตัวอย่างที่ 7 ต้นปี 25x1 กิจการได้ซื้อและติดตั้งเครื่องจักรในราคาทุน 1,000,000 บาท ประมาณอายุการให้ประโยชน์ 20 ปี และไม่มีมูลค่าคงเหลือ กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง ต่อมาในปี 25x2 กิจการพบว่ามีข้อบกพร่องซึ่งเครื่องจักรนี้มีมูลค่าลดลง จึงทำการปรับลดลงของมูลค่าของเครื่องจักร ดังแสดงรายละเอียดในตารางต่อไปนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	1,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม 2 ปี ($50,000 \times 2$)	(100,000)
ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์	(180,000)
มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	720,000

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

กิจการบันทึกการปรับลดลงของมูลค่าของเครื่องจักร ดังนี้

เดบิต ขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของเครื่องจักร	180,000	
เครดิต ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของเครื่องจักร		180,000
บันทึกการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์		

กิจการยังคงใช้เครื่องจักรนี้ต่อไป โดยค่าเสื่อมราคาต่อปีของเครื่องจักรจะลดลงจากปีละ 50,000 บาทเป็นปีละ 40,000 บาท ($720,000/18$ ปี) ต่อมาปี 25x6 กิจการพบว่าข้อบกพร่องซึ่งเครื่องจักรมีมูลค่าลดลงได้หมดไป โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 นั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเท่ากับ 750,000 บาท ข้อมูลของเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 สามารถแสดงได้ดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	1,000,000
ค่าเสื่อมราคาสะสมปีที่ 1-2 ($50,000 \times 2$)	(100,000)
ค่าเสื่อมราคาสะสมปีที่ 3-6 ($40,000 \times 4$)	(160,000)
ค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินทรัพย์	(180,000)
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6	560,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6	750,000

ในการปรับเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรนี้ กิจการสามารถรับรู้กำไรจากการเพิ่มมูลค่าของเครื่องจักรได้ แต่ต้องไม่เกินผลขาดทุนที่เคยรับรู้จากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ในอดีตคือ 180,000 บาท อย่างไรก็ตาม การกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าสามารถกระทำได้ แต่ต้องไม่ทำให้มูลค่าของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากไม่เคยมีการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์เกิดขึ้นมาก่อน



ในกรณีนี้มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรที่ควรจะเป็น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 หากไม่มีการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์เกิดขึ้นมาก่อนจะเท่ากับ 700,000 บาท ดังนั้นกิจการสามารถรับรู้กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าได้เท่ากับ 140,000 บาท (700,000 – 560,000 บาท) ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างกรณีที่เครื่องจักรไม่เคยลดลงของมูลค่าเทียบกับกรณีที่มีการลดลงของมูลค่าเกิดขึ้น และภายหลังหากกิจการประสงค์จะปรับมูลค่าของเครื่องจักรเพิ่ม กิจการสามารถทำได้โดยการตีราคาใหม่เพิ่มอีก 50,000 บาท โดยสามารถสรุปได้ตามตาราง ดังนี้

	มีการลดลง ของมูลค่า	หากไม่เคยมีการ ลดลงของมูลค่า	การ ปรับปรุง
ราคาทุน	1,000,000	1,000,000	
ค่าเสื่อมราคาสะสมปีที่ 1-2	(100,000)	(100,000)	
ค่าเสื่อมราคาสะสมปีที่ 3-6	(160,000)	(200,000)	+40,000
ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์	(180,000)	(0)	-180,000
มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6	560,000	700,000	+140,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6	750,000		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6

ในการบันทึกบัญชีกิจการต้องรับรู้กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าเท่ากับ 140,000 บาท พร้อมกับปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเพิ่ม 40,000 บาทเพื่อให้ค่าเสื่อมราคาสะสมมีมูลค่าเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็นหากไม่มีการลดลงของมูลค่าเกิดขึ้น (ปรับจาก 260,000 เป็น 300,000 บาท) และปรับลดบัญชีค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับ 180,000 บาท จากนั้นจึงบันทึกการตีราคาใหม่ กรณีนี้สมมติว่ากิจการเลือกวิธีที่ 2 คือนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

เดบิต ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์	180,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม		40,000
เครดิต กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการ ลดลงของมูลค่า		140,000
บันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า		



เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	300,000	
เครดิต เครื่องจักร		300,000
เดบิต เครื่องจักร	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		50,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรจาก 700,000 บาท เป็น 750,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์	180,000	
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม (300,000 – 40,000)	260,000	
เครดิต เครื่องจักร		250,000
เครดิต กำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า		140,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		50,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจเรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ตามประกาศข้อ 2)

กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ หากอสังหาริมทรัพย์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

ตัวอย่างที่ 8 ต้นปี 25x1 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาในราคาทุน 2,000,000 บาท กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ โดย ณ วันสิ้นงวดปีต่อๆ มา มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีรายละเอียดดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	2,000,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	2,400,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	1,900,000

กิจการที่เลือกวิธีมูลค่ายุติธรรมต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 400,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x1 แล้วกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 500,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x2 การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	400,000	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		400,000
บันทึกการเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

การโอน

ในระหว่างที่กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์ กิจการอาจมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์ โดยอาจโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินทรัพย์ประเภทอื่น หรือจากสินทรัพย์ประเภทอื่นมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างต่อไปนี้อธิบายการโอนประเภทต่างๆ หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

ตัวอย่างที่ 9 ตั้งแต่ปี 25x1 กิจการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาเป็นระยะเวลา 5 ปี กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตลอด 5 ปีที่ผ่านมา ในเดือนเมษายน ปี 25x6 กิจการได้นำสินทรัพย์นี้มาใช้งานโดยกิจการเองทำให้เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นี้เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	4,800,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5	4,500,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 เมษายน 25x6	4,000,000

เนื่องจากกิจการนี้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้น ณ สิ้นปีที่ 5 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 300,000 บาท และต่อมาในวันที่ 30 เมษายน 25x6 กิจการมีการเปลี่ยนประเภทการใช้งานอสังหาริมทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น การบันทึกบัญชีของปี 25x5 และ 25x6 เป็นดังนี้



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5

เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	300,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

ณ วันที่ 30 เมษายน 25x6 (วันโอน)

เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		
เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	4,000,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		4,000,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้สังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน		

การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้ำคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 10 ในปี 25x1 กิจการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวด เนื่องจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์นี้มีแนวโน้มสูงขึ้น ในช่วงกลางปีที่ 3 (วันที่ 30 มิถุนายน 25x3) กิจการตัดสินใจพัฒนาสินทรัพย์นี้เพื่อขาย ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นี้เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	4,800,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	5,100,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3	5,200,000

ในกรณีนี้ถือว่ากิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้ำคงเหลือ โดย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3 กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของสินค้ำคงเหลือนั้น การบันทึกบัญชีของปี 25x2 และ 25x3 เป็นดังนี้



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	300,000	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุน		

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3 (วันโอน)

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	100,000	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		100,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุน		
เดบิต สินค้าคงเหลือ	5,200,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		5,200,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ		

การโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 11 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้ในการดำเนินงาน เมื่อต้นปี 25x1 ในราคา 16,200,000 บาท ประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ 20 ปี ประเมินการมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง โดย ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 กิจการเริ่มนำอสังหาริมทรัพย์นี้ให้เข้าทำให้ต้องโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันโอนเท่ากับ 12,000,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น กิจการเริ่มใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นี้เป็นสินทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ค่าเสื่อมราคาต่อปีด้วยวิธีเส้นตรงเท่ากับ 800,000 บาท $((16,200,000 - 200,000) / 20 \text{ ปี})$ มูลค่าตามบัญชี ณ วันโอน (วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6) มีมูลค่าเท่ากับ 11,800,000 บาท โดยสามารถคำนวณได้ดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	16,200,000
หักค่าเสื่อมราคาสะสม (800,000 x 5.5 ปี)	(4,400,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6	11,800,000



ณ วันที่โอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจกรรมต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันโอน ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับวิธีราคาใหม่ นั่นคือกิจกรรมต้องตราค่าสินทรัพย์นั้นให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันโอน แล้วจึงบันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 (วันโอน)

เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์		200,000
บันทึกการตราค่าอสังหาริมทรัพย์		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12,000,000	
เครดิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		12,000,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตราค่าสินทรัพย์	200,000	
เครดิต กำไรสะสม		200,000
บันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		

การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 12 ณ วันสิ้นปี 25x3 กิจกรรมมีอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายจึงจัดประเภทสินทรัพย์นี้เป็นสินค้าคงเหลือ โดยราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายนี้เท่ากับ 13,500,000 บาท แต่ด้วยสถานะตลาดที่ซบเซากิจการได้เคยตั้งค่าเผื่อการปรับมูลค่าของสินทรัพย์นี้ไว้เท่ากับ 400,000 บาท ต่อมา ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 กิจการเริ่มนำอสังหาริมทรัพย์นี้ออกให้เช่าตามสัญญาเช่าแบบดำเนินงาน โดยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 เท่ากับ 13,000,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 เท่ากับ 13,100,000 บาท (13,500,000 – 400,000 บาท) แต่มูลค่ายุติธรรม ณ วันโอนเท่ากับ 13,000,000 บาท ดังนั้นกิจกรรมต้องปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้ขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือก่อน 100,000 บาท แล้วจึงโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่า 13,000,000 บาท การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้



ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 (วันโอน)

เดบิต ขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	100,000	
เครดิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ		100,000
บันทึกอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	13,000,000	
เดบิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	500,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		13,500,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		



หมายเหตุ: ในกรณีที่กิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วย “วิธีการตีราคาใหม่” รายการบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” นั้นให้กิจการสามารถแสดงรายการไว้ในบรรทัด “องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น” ของงบแสดงฐานะการเงิน และบรรทัด “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบความเข้าใจในวิธีการบันทึกบัญชีเท่านั้น ตัวเลขในตัวอย่างดังกล่าวเป็นตัวเลขสมมติขึ้นเท่านั้น



โดย...รศ.ดร.กนกพร นาคทับที



ประธานคณะทำงานศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์