

สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

บทที่ 12 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<p><u>คำนิยาม</u></p> <p>อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดินหรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของหรือโดยผู้เข้าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ</p>	<p><u>คำนิยาม</u></p> <p>ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดนิยามไว้</p>	
<p>1. การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ</p> <p>กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ</p>	<p>1. การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ</p> <p>มาตรา 65 ทวิ (3) กำหนดว่า ราคาทรัพย์สินให้ถือตามราคาที่ยื่นซื้อทรัพย์สินนั้นตามปกติ</p> <p>มาตรา 65 ตรี (15) กำหนดว่า ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษี</p>	

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

**สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<p>2. การวัดมูลค่าหลังการรับรู้รายการ</p> <p>2.1 วิธีราคาทุน</p> <p>(1) กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)</p> <p>(2) ภายหลังจากการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p> <p>2.2 วิธีมูลค่ายุติธรรม (ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 42/2563 วันที่ 17 กันยายน 2563)</p> <p>(1) กิจการอาจวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหากสามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องขึ้นนโยบายการบัญชีเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดโดยวัดมูลค่ายุติธรรมทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน</p> <p>(2) ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีสนับสนุนแต่ไม่บังคับให้กิจการใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์</p>	<p>2. การวัดมูลค่าหลังการรับรู้รายการ</p> <p>มาตรา 65 ทวิ (2) กำหนดว่า ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ดังนี้</p> <p>(1) ค่าเสื่อมราคาคำนวณหักได้ตามบัญชีแต่ไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145</p> <p>(2) อาคารถาวร หักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 5 ต่อรอบระยะเวลาบัญชี</p> <p>มาตรา 65 ทวิ (3) กำหนดว่า ในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น</p> <p>มาตรา 65 ตรี (17) กำหนดว่า ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง เป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษี</p>	<p>ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม (ดัดแปลงจากตัวอย่างที่ 8 โดยรศ.ดร. กนกพร นาคทับที่จัดทำตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 42/2563 ดัดแปลงโดยเพิ่มการบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)</p> <p>อ้างอิง: https://www.tfac.or.th/upload/9414/0Dy1NtHeCH.pdf</p> <p>ปี 25x1 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาในราคาทุน 2,000,000 บาท กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ โดย ณ วันสิ้นงวดปีต่อ ๆ มา มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีรายละเอียดดังนี้</p>

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

**สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<p>ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง</p> <p>(3) การวัดมูลค่ายุติธรรมต้องใช้จนกว่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะนำไปจำหน่ายหรือโอนไปใช้ในกิจการ</p> <p>(4) ขณะที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนวัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ไม่คิดค่าเสื่อมราคา</p> <p>(5) รายได้ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหมายถึงรวมถึง</p> <p>1) การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมที่เพิ่มขึ้น 2) ค่าเช่า (ถ้ามี)</p> <p>(6) ผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน</p>		<p>ราคาทุน 2,000,000 บาท</p> <p>มูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x1 2,400,000 บาท</p> <p>มูลค่ายุติธรรม ณ 31 ธันวาคม 25x2 1,900,000 บาท</p> <p>กิจการที่เลือกวิธีมูลค่ายุติธรรมต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 400,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x1 แล้วกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 500,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x2 อัตราภาษี 20% การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้</p> <p><u>ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1</u></p> <p>เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 400,000</p> <p>เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 320,000</p> <p>เครดิต หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี 80,000</p> <p>บันทึกการเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในทางภาษี กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมไม่รับรู้รายได้ในการคำนวณภาษี</p>

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

**สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
		<p>ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2</p> <p>เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 420,000</p> <p>เดบิต หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี 80,000</p> <p>เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 500,000</p> <p>บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและ กลับรายการหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเพราะในงวดอนาคตไม่มี กำไรที่คาดว่าจะต้องเสียภาษีเงินได้</p> <p>การคำนวณสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีทำพร้อมกับ รายการในกำไรหรือขาดทุน แต่บันทึกเฉพาะกรณีกิจการ มีกำไรทางภาษีเพียงพอจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชี</p> <p>ในทางภาษี ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมไม่ต้อง รับรู้ค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนยังต้องคำนวณภาษีตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 แต่ในทางบัญชี อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ไม่ต้องคำนวณค่าเสื่อมราคา จึงต้องปรับปรุงการคำนวณ ภาษีอากรด้วย</p>

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

**สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<p>3. การโอนเปลี่ยนแปลงประเภท</p> <p>เมื่อมีหลักฐานการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์ การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทให้ทำดังนี้</p> <p>(1) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ หรือสินค้า ให้ใช้มูลค่ายุติธรรมบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้น</p> <p>(2) การโอนจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ราคาที่ดีใหม่ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้บันทึกส่วนเกินทุนและตัดค่าเสื่อมราคาและการวัดมูลค่ายุติธรรมเพิ่ม/ลดของรายการที่เกิดก่อนการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทให้ปฏิบัติตามประกาศเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้วิธีราคาที่ดีใหม่</p> <p>(3) การวัดมูลค่ายุติธรรมเพิ่มของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เคยรับผลขาดทุน ให้กลับรายการในผลขาดทุนไม่เกินมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยบันทึกผลขาดทุน</p> <p>(4) เมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้โอนส่วนเกินทุนไปกำไรสะสม</p> <p>(5) การโอนจากสินค้าคงเหลือเพื่อค่าไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีสินค้ากับมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน</p>	<p>3. การโอนเปลี่ยนแปลงประเภท</p> <p>ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้เรื่องการโอนเปลี่ยนแปลงไว้</p>	

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้

**สรุปความแตกต่างที่สำคัญของหลักการทางบัญชีกับกฎหมายภาษี
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

NPAEs	TAX	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ*
<p>4. การจำหน่าย</p> <p>(1) กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อมีการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก</p> <p>(2) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น</p>	<p>4. การจำหน่าย</p> <p>- คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 58/2538 เรื่อง การตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินที่สูญหายหรือชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้</p> <p>- ข้อหารือเลขที่ กค 0811/09658 ลว. 14 กันยายน 2562 เรื่อง การทำลายทรัพย์สิน</p>	

*ตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งอาจปรับได้ตามข้อเท็จจริงของแต่ละกิจการ ทั้งนี้ไม่สามารถใช้อ้างอิงทางกฎหมายได้