

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

ระยะที่ 1

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจที่ได้เผยแพร่นี้ เป็นตัวอย่างที่จัดทำขึ้นเพื่อสร้างความเข้าใจถึงหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) เฉพาะในส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมิได้เป็นการทดแทนการอ่านทำความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่เป็นเพียงการช่วยให้มีความเข้าใจหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินมากขึ้นเท่านั้น ผู้ที่นำไปใช้ยังคงต้องทำความเข้าใจประกอบกับการอ่านและศึกษากับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และปรับใช้ให้เหมาะสมกับธุรกิจของกิจการด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้และ
การนำตัวอย่างนี้ไปถือปฏิบัติ

หมายเหตุ: ข้อบัญชีที่แสดงอยู่ในส่วนของการบันทึกบัญชานั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น กิจการสามารถปรับได้ตามความเหมาะสม

จัดทำโดย

คณะกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้
(ภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี)



บทที่ 8 เรื่อง สินค้ำคงเหลือ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม โดยเพิ่มเติมเรื่องขอบเขตของการใช้บทที่ 8 เรื่อง สินค้ำคงเหลือ ว่าบทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย (1) ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลผลิตทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ และ (2) นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ เนื่องจากสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย 2 กลุ่มนี้มักจะใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามลำดับ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

- | | |
|-------|--|
| 8.3 | บทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย |
| 8.3.1 | ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลผลิตทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ สินค้ำคงเหลือเหล่านั้นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อกิจการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น |
| 8.3.2 | นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้ำคงเหลือโดยส่วนใหญ่เป็นสินค้ำคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า) ซึ่งวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้ำคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น |

เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

ตัวอย่างที่ 1 ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4 นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตัน โดยคาดว่าจะทำการขายได้ในระยะเวลานั้น ซึ่งได้ขายออกทั้งจำนวนเมื่อวันที่ 31 มกราคม 25x5 โดยมีรายละเอียดของมูลค่ายุติธรรมและต้นทุนในการขายในแต่ละช่วงเวลา ดังนี้

	ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5
มูลค่ายุติธรรม (บาทต่อตัน)	10,560	10,450	10,750
ต้นทุนในการขาย เช่น ค่าขนส่ง เป็นต้น (บาทต่อตัน)	-	5	5

สำหรับตัวอย่างนี้ กิจกรรมเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าดังกล่าว กิจการยังคงสามารถวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4

เดบิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)	6,336,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		6,336,000
บันทึกซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตัน ในราคา 10,560 บาทต่อตัน		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดลดลงเป็น 10,450 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	69,000	
เครดิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)		69,000
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดอยู่ที่ราคา 10,450 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน)		

มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือเท่ากับ 6,267,000 บาท (600 x (10,450 – 5 บาท)) และผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่ากับ 69,000 บาท (6,336,000 – 6,267,000 บาท)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้การค้า	6,450,000	
เครดิต รายได้จากการขาย (600 x 10,750)		6,450,000
เดบิต ต้นทุนขาย	6,267,000	
เครดิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)		6,267,000
เดบิต ต้นทุนในการขาย	3,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		3,000
บันทึกขายข้าวโพดจำนวน 600 ตัน ในราคา 10,750 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน		

เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

ตัวอย่างที่ 2 กิจการดำเนินธุรกิจหลักคือการปลูกถั่วลิสงจำหน่าย โดยกิจการจะสามารถขายถั่วลิสงดิบได้ในระยะเวลาสั้นภายหลังจากฤดูเก็บเกี่ยว (วันที่ 1 ธันวาคม 25x4) โดยผลผลิตในปีนี้มีจำนวน 50,000 กิโลกรัม และกิจการได้ขายผลผลิตไปทั้งหมดเมื่อวันที่ 31 มกราคม 25x5

หน่วย: บาทต่อกิโลกรัม	ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5
มูลค่ายุติธรรม	38.75	35	40
ราคาขายของกิจการ	–	34.50	39.50
ต้นทุนในการขาย เช่น ค่าขนส่ง เป็นต้น	0.25	0.50	0.50

หมายเหตุ:

- กิจการเลือกวัดมูลค่าผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว (ดูย่อหน้าที่ 22.15 ในบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม) เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น
- ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการเก็บเกี่ยวสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) กิจการเลือกนโยบายการบัญชีในการบันทึกสำหรับต้นทุนดังกล่าว โดยบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น



สำหรับตัวอย่างนี้ กิจกรรมเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าดังกล่าว กิจการยังคงสามารถวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x4

เดบิต ถั่วลิสงดิบ ((38.75 - 0.25) x 50,000)	1,925,000	
เครดิต ผลกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		1,925,000
บันทึกวัดมูลค่าผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ¹ เท่ากับ 34 บาทต่อกิโลกรัม (34.50 - 0.50 บาท) เนื่องจากกิจการเป็นผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร จึงต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	225,000	
เครดิต ถั่วลิสงดิบ		225,000
บันทึกการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ		

มูลค่าตามบัญชีของถั่วลิสงดิบเท่ากับ 1,700,000 บาท (50,000 x 34 บาท) และผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเท่ากับ 225,000 บาท (50,000 x (38.50 - 34 บาท))

¹ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (ย่อหน้าที่ 8.11)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้การค้า	1,975,000	
เครดิต รายได้จากการขาย		1,975,000
เดบิต ต้นทุนขาย	1,700,000	
เครดิต ถั่วลิสงดิบ		1,700,000
เดบิต ต้นทุนในการขาย	25,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		25,000
บันทึกขายถั่วลิสงดิบจำนวน 50,000 กิโลกรัม ในราคา 39.50 บาทต่อกิโลกรัม และมีต้นทุนในการขาย 0.50 บาทต่อกิโลกรัม		



บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องดังต่อไปนี้

- เพิ่มเติมหากเลือกเรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่”²
- เพิ่มเติมนโยบายการ “ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด”
- เพิ่มเติมนโยบายการ “มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์” แทน “ประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย” สำหรับการพิจารณาเรื่องการลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- แก้ไขเรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”
- เพิ่มเติมนิยาม “มูลค่าตามบัญชี”

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

เรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่”

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

10.12 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีการตีราคาใหม่

10.14 ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง (ถ้ามี) โดยกิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

10.15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทาง

² หมายเหตุ: สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๒/๒๕๖๓ เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เมื่อวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2563 ทั้งนี้หลักการที่แก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงนี้ไม่มีความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว

วิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าว

- 10.16 ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ถือว่าเพียงพอ
- 10.18 หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน
- 10.19 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ดีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ดีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน
- 10.20 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน
- 10.21 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น
- 10.23 หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กิจการต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ตัวอย่างที่ 1 ถึง 4 – กรณีของสินทรัพย์ที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา (เช่น ที่ดิน)

สมมติในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท และกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ 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 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 บาทในส่วนของผู้เจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

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 เมื่อกิจการ
จำหน่ายสินทรัพย์ ให้กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปยังกำไรสะสมโดยตรง (ไม่ผ่านงบกำไร
ขาดทุน) 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 บาทเท่ากับมูลค่า
ยุติธรรม



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 (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

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 บาท 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 บาทไปยังกำไรสะสมโดยตรง (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 โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 90,000 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 (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินลดลงเหลือ 90,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินลดลง 60,000 บาท โดยการปรับลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาทก่อน หลังจากนั้นจึงบันทึกผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

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

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 90,000 บาท ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 0 บาท (50,000 - 50,000 บาท) และมีผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 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 โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท แต่กิจการไม่ได้จำหน่ายที่ดิน โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินแปลงนี้เพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงวันที่ 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 ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน (P/L)	10,000	
เครดิต ที่ดิน		60,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 บาท เป็น 90,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7

กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนของปี 25x4 และแสดงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเท่ากับ 90,000 บาท อย่างไรก็ตาม สิ้นปี 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินกลับมาเพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาทซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ทำให้กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเพิ่มขึ้นจำนวน 40,000 บาท แต่เนื่องจากในอดีตกิจการเคยรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาท ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่า 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนก่อน ส่วนต่างที่เหลือ 30,000 บาท จึงบันทึกในส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน ดังนี้

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

ตัวอย่างที่ 5 ถึง 6 - กรณีของสินทรัพย์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา

การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ (ย่อหน้าที่ 10.17)

10.17 เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.17.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า หรือ

10.17.2 นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่จะถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10.20 และ 10.21



ตัวอย่างที่ 5 ต้นปี 25x0 กิจการซื้อเครื่องจักรมาในราคาทุน 4,200,000 บาท ประมาณมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 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 ($400,000 \times 3$ 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 10.17.1)

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

- มูลค่าของเครื่องจักรหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 5,040,000 บาท ($4,200,000 \times 1.2$) กิจการจึงต้องปรับปรุงเพิ่มขึ้น 840,000 บาท ($5,040,000 - 4,200,000$ บาท)
- ค่าเสื่อมราคาสะสมหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 1,440,000 บาท ($1,200,000 \times 1.2$) 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 โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

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

วิธีที่ 2 สมมติว่ากิจการเลือกนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 10.17.2)

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 บาท 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 บาท เป็น 3,600,000 บาท		



การคิดค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่ (ย่อหน้าที่ 10.27)

10.27 จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หลังจากหักมูลค่าคงเหลือหรือราคาที่ตีใหม่หลังจากหักมูลค่าคงเหลือ

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาจาก “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งรวมถึงมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์” ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบการคิดค่าเสื่อมราคากรณีตีราคาใหม่

	หากตีราคาใหม่	หากไม่ตีราคาใหม่
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,600,000.00	3,000,000.00
หักมูลค่าคงเหลือ (บาท)	(200,000.00)	(200,000.00)
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา (บาท)	3,400,000.00	2,800,000.00
ประมาณการอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ (ปี)	7.00	7.00
ค่าเสื่อมราคาต่อปี (บาท)	485,714.29	400,000.00

เนื่องจากการตีราคาใหม่ส่งผลให้จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคามีมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้นค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่จึงสูงกว่าค่าเสื่อมราคาก่อนการตีราคาใหม่ โดยกิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุน

การโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม (ย่อหน้าที่ 10.22)

10.22 กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต้องโอนผ่านโดยตรงไปยังกำไรสะสม

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรจำนวน 600,000 บาท กิจการอาจโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร หรือกิจการอาจเลือกที่จะทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสมในระหว่างที่กิจการใช้งานเครื่องจักรนั้น โดยส่วนเกินทุนที่ทยอยโอนจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ ตัวอย่างการบันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมเป็นดังนี้

กรณีกิจการเลือกโอนเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 (วันจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร)

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000	
เครดิต กำไรสะสม		600,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสม		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนระหว่างการใช้เครื่องจักร

กิจการอาจเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมเท่ากับผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม (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 ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ 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 จากนั้นจึงรับรูดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 628,571.42 บาท การบันทึกบัญชีเพื่อปรับลดมูลค่าเครื่องจักรเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

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

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	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) กับ

ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม (400,000 บาท) เท่ากับ 85,714.29 บาทต่อปี ในระยะเวลาสองปี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรคงเหลือเท่ากับ 428,571.42 บาท (600,000 - (85,714.29 x 2 ปี) 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 ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
เครดิต เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

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

เรื่องที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด

- 10.32 ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร
- 10.33 หากกิจการรวมต้นทุนสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นตุนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 7 ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินมูลค่า (ราคาทุน) 130 ล้านบาท โดยที่ดินดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการผังกลบขยะมูลฝอยของครัวเรือนและชุมชนในละแวกใกล้เคียง กิจการคาดว่าที่ดินดังกล่าวจะสามารถรองรับขยะมูลฝอยได้ในระยะเวลา (อายุการใช้ประโยชน์) 20 ปี ทั้งนี้ มูลค่าที่คาดว่าจะจำหน่ายที่ดิน ณ สิ้นปีที่ 20 (มูลค่าคงเหลือ) เท่ากับ 30 ล้านบาท กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุนและคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

โดยส่วนใหญ่แล้ว ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่เนื่องจากที่ดินของกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการผังกลบขยะมูลฝอย โดยคาดว่าจะมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดคือ 20 ปี ดังนั้น กิจการต้องวัดมูลค่าที่ดินผังกลบขยะมูลฝอยดังกล่าวด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) จะได้ว่า

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา คือ 100 ล้านบาท (130 ล้านบาท – 30 ล้านบาท) และค่าเสื่อมราคาของที่ดินต่อปี คือ 5 ล้านบาท (100 ล้านบาท / 20 ปี)

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย	130,000,000	
เครดิต เงินสด/ เจ้าหนี้ค่าที่ดิน		130,000,000
บันทึกซื้อที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าเสื่อมราคา – ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย	5,000,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม – ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย		5,000,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย (ปี 25x1)		

เรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”

- 10.40 เมื่อกิจการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการปฏิบัติดังนี้
- 10.40.1 วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายและรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อไปของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันที เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย

- 10.40.2 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสมที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้
- 10.40.3 กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์นั้นระหว่างที่สินทรัพย์นั้นถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย
- 10.40.4 เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุน เมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น
- 10.40.5 กิจการต้องแยกแยะแสดงการจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน โดยให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4.8 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ตัวอย่างที่ 8 ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 อุปกรณ์มีมูลค่าตามบัญชี 480,000 บาท (ราคาทุน 600,000 บาท อายุการใช้ประโยชน์ 5 ปี) อายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ 4 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 กิจการจัดประเภทอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย โดยมีรายละเอียดของมูลค่าต่างๆ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ดังนี้

ราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย	มูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์
440,000 บาท ^(ก) ราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้ เท่ากับ 450,000 บาท ต้นทุนในการขายเท่ากับ 10,000 บาท	420,000 บาท ^(ข)
รายละเอียดการคำนวณ	
(ก) 440,000 บาท = 450,000 บาท - 10,000 บาท	(ข) 420,000 บาท = 480,000 บาท - (480,000 บาท x 6 เดือน / 48 เดือน)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 กิจการได้ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์) ด้วยราคา 430,000 บาท และมีต้นทุนในการขาย 12,000 บาท

ดังนั้น กิจการจะวัดมูลค่าอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ด้วยมูลค่า 420,000 บาท (มูลค่าตามบัญชีต่ำกว่าราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย) ทั้งนี้จะสิ้นสุดการคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าวในวันที่ 30 มิถุนายน 25x1

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1

เดบิต ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	60,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		60,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์จากวันที่ 1 มกราคม 25x1 ถึง 30 มิถุนายน 25x1 (วันที่จัดประเภทใหม่)		
เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	420,000	
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	180,000	
เครดิต อุปกรณ์		600,000
บันทึกจัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

กิจการต้องจัดประเภทและแสดงรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย” ดังกล่าวอยู่ภายใต้รายการ “สินทรัพย์หมุนเวียน” โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 4.8.1.4 ของบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* เพราะกิจการได้ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าวไปในวันที่ 31 มกราคม 25x2 (ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน) ทั้งนี้ ราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 430,000 บาท ดังนั้น กิจการจึงไม่มีการรับรู้การลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าว

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสด	418,000*	
เดบิต ผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์	2,000	
เครดิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)		420,000
บันทึกการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

*418,000 บาท = 430,000 บาท - 12,000 บาท (ราคาขายหักต้นทุนในการขาย)



ตัวอย่างที่ 9 กิจการได้จัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยอุปกรณ์ดังกล่าวมีอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง (ราคาทุน 1,200,000 บาท อายุการใช้ประโยชน์ 12 ปี) ทั้งนี้ รายละเอียดของมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของอุปกรณ์ เป็นดังนี้

วันที่	มูลค่าตามบัญชี (บาท)	ราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย (บาท)
1 มกราคม 25x1	1,000,000	900,000
31 ธันวาคม 25x1	1,000,000	1,020,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าทันที 100,000 บาท เพื่อให้อุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชี (1,000,000 บาท) และราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย (900,000 บาท)

เดบิต ผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์	100,000	
เครดิต ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		100,000
บันทึกผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		
เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	900,000	
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	200,000	
เดบิต ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์	100,000	
เครดิต อุปกรณ์		1,200,000
บันทึกจัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสมที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ ดังนั้นกิจการรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายได้เท่ากับ 100,000 บาทเท่านั้น ถึงแม้ว่าราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายได้เพิ่มขึ้นจาก 900,000 บาทเป็น 1,020,000 บาท (ดูย่อหน้าที่ 10.40.2)

เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	100,000	
เครดิต กลับรายการผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		100,000
บันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		

กิจการจะจัดประเภทและแสดงรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย” ดังกล่าวอยู่ภายใต้รายการ “สินทรัพย์หมุนเวียน” หรือ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน” นั้น กิจการต้องพิจารณาตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 4.8.1 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนอการเงิน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน

บทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติมทางเลือกเรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “มูลค่ายุติธรรม”³

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (ย่อหน้า 12.17 ถึง 12.20)

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

12.15 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.17 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

12.18 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

12.19 หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือเมื่อมีการโอน) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาค่าตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

12.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

³ หมายเหตุ: สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๒/๒๕๖๓ เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เมื่อวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2563 ทั้งนี้หลักการที่แก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงนี้ ไม่มีความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1 ต้นปี 25x1 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาในราคาทุน 2,000,000 บาท กิจการเลือกใช่วิธียุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ 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

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

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	400,000	
เครดิต ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		400,000
บันทึกการเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็น 2,400,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็น 1,900,000 บาท		

การโอน (ย่อหน้า 12.23 ถึง 12.27)

ในระหว่างที่กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์ กิจการอาจมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์ โดยอาจโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินทรัพย์ประเภทอื่น หรือจากสินทรัพย์ประเภทอื่นมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างต่อไปนี้อธิบายการโอนประเภทต่างๆ หากกิจการเลือกใช่วิธียุติธรรม



วิธีมูลค่ายุติธรรม

- 12.23 ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าย่อย ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบทที่ 8 เรื่อง สินค้าย่อย
- 12.24 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 12.25 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ
- 12.25.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของโดยตรง
- 12.25.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้
- 12.25.2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์มาก่อน
- 12.25.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากย่อหน้าที่ 12.25.2.1 ให้รับรู้โดยตรงใน “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะต้องไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

12.26	การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชี ก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
12.27	เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะ บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วัน เสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

1) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

ตัวอย่างที่ 2 ตั้งแต่ปี 25x1 กิจการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาเป็นระยะเวลา 5 ปี กิจการ
เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตลอด 5 ปีที่ผ่านมา ในเดือนเมษายน ปี 25x6 กิจการได้นำสินทรัพย์นี้มาใช้งาน
โดยกิจการเองทำให้เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นี้
เป็นดังนี้

	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 กิจการต้อง
รับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนใน
งบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้น ณ สิ้นปีที่ 5 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
ยุติธรรมเท่ากับ 300,000 บาท และต่อมาในวันที่ 30 เมษายน 25x6 กิจการมีการเปลี่ยนประเภทการใช้งาน
อสังหาริมทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลง
การใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น การบันทึกบัญชีของปี 25x5 และ 25x6 เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	300,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนเป็น 4,500,000 บาท		

ณ วันที่ 30 เมษายน 25x6 (วันโอน)

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนเป็น 4,000,000 บาท		
เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	4,000,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		4,000,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้งานจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็นสินทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน		

2) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้ำคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 3 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 ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็น 5,100,000 บาท		



ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3 (วันโอน)

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	100,000	
เครดิต ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		100,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็น 5,200,000 บาท		
เดบิต สินค้าคงเหลือ	5,200,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		5,200,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้งานจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ		

3) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 4 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้ในการดำเนินงาน เมื่อต้นปี 25x1 ในราคา 16,200,000 บาท ประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ 20 ปี ประมาณการมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง โดย ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 กิจการเริ่มนำอสังหาริมทรัพย์นี้ไปเช่าทำให้ต้องโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 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 $(800,000 \times 5.5 \text{ ปี})$	(4,400,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6	11,800,000

ณ วันที่โอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันโอน ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับวิธีตีราคาใหม่ นั่นคือกิจการต้องตีราคาสินทรัพย์นั้นให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันโอน แล้วจึงบันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 (วันโอน)

เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		200,000
บันทึกการตีราคาอสังหาริมทรัพย์		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12,000,000	
เครดิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		12,000,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200,000	
เครดิต กำไรสะสม		200,000
บันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		

4) การโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 5 ณ วันสิ้นปี 25x3 กิจการมีอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายจึงจัดประเภทสินทรัพย์นี้เป็นสินค้างเหลือ โดยราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายนี้เท่ากับ 13,500,000 บาท แต่ด้วยสภาวะตลาดที่ซบเซากิจการได้เคยตั้งค่าเผื่อการปรับมูลค่าของสินทรัพย์นี้ไว้เท่ากับ 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 ดังนั้นกิจการต้องปรับมูลค่าสินค้างเหลือให้เป็นมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้างเหลือก่อน 100,000 บาท แล้วจึงโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่า 13,000,000 บาท การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 (วันโอน)

เดบิต ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้ำคงเหลือ	100,000	
เครดิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้ำคงเหลือ		100,000
บันทึกอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	13,000,000	
เดบิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้ำคงเหลือ	500,000	
เครดิต สินค้ำคงเหลือ		13,500,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้ำคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		



บทที่ 16 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติมข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

16.3	สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ
16.5	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13 หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากอาจทำให้เกิดการรับรู้รายได้ที่อาจไม่เกิดขึ้นได้เลย อย่างไรก็ตาม หากมีความเชื่อมั่นแน่นอนว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Assets) เป็นสินทรัพย์ที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่ากิจการมีสินทรัพย์อยู่จริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการอาจได้รับเงินค่าภาษีคืนจากกรมสรรพากร กิจการอาจได้รับค่าสินไหมทดแทนจากคดีความที่อยู่ในการพิจารณาของศาล กิจการอาจได้รับเงินชดเชยจากรัฐบาลเนื่องจากความเสียหายจากอุทกภัย เป็นต้น กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลหากสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ ในทางกลับกัน หากในเวลาต่อมาระดับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นจนถึงระดับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (Virtually Certain) กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

สรุปหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในรูปแบบตาราง

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
กิจการมีความเสมือนแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (virtually certain)	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน (probable)	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหากเป็นไปได้ตามคำนิยามของสินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์
	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการอยู่ระหว่างดำเนินการฟ้องร้องทางกฎหมายเพื่อเรียกค่าเสียหายกับคู่แข่งเนื่องจากการละเมิดสิทธิบัตร โดยค่าเสียหายคิดเป็นมูลค่า 2,000,000 บาท ทั้งนี้ ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 มีหนังสือตอบกลับของนักกฎหมายของกิจการ ระบุว่า “ผลของการฟ้องร้องยังไม่ได้ข้อสรุปที่แน่นอนแต่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ศาลจะสั่งให้คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายดังกล่าวให้กับกิจการ” ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

จากเหตุการณ์ข้างต้นถือว่ากิจการมี “สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต (การฟ้องร้องคู่แข่งว่ามีการละเมิดสิทธิบัตร) โดยกิจการจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น (ผลการดำเนินการฟ้องร้องเสร็จสิ้น) และเหตุการณ์ในอนาคตไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.5 เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่แต่ไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัท กขค จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการมีสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากการฟ้องร้องทางกฎหมายเพื่อเรียกค่าเสียหาย (คดีความฯ) กับคู่แข่งเนื่องจากการละเมิดสิทธิบัตรของกิจการ เป็นมูลค่า 2,000,000 บาท ทั้งนี้ ณ วันที่รายงาน คดีความฯ ดังกล่าวอยู่ระหว่างการตัดสินของศาล โดยฝ่ายกฎหมายของกิจการได้ให้ความเห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ศาลจะสั่งให้คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายทั้งจำนวนให้กับกิจการ

ตัวอย่างที่ 2 จากข้อเท็จจริงของตัวอย่างที่ 1 หากตัวอย่างนี้ ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 มีคำสั่งศาลโดยศาลฎีกาพิพากษาให้ “คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายดังกล่าวให้กับกิจการ” และคู่แข่งไม่ได้ยื่นคำเสนอขอพิพาทนี้ต่อกระบวนการอนุญาโตตุลาการ ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

รายการดังกล่าวนี้ไม่ใช่สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากรายการดังกล่าวนี้คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่งผลให้ความไม่แน่นอนได้หมดไป ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ลูกหนี้อื่น – คดีความฟ้องร้อง	2,000,000	
เครดิต รายได้อื่น		2,000,000
บันทึกลูกหนี้จากคดีความฟ้องร้อง		

ตัวอย่างที่ 3 จากข้อเท็จจริงของตัวอย่างที่ 1 หากตัวอย่างนี้ ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 หนังสือตอบกลับของนักกฎหมายของกิจการ ระบุว่า “ผลของการฟ้องร้องมีความเป็นไปได้ที่ศาลจะเห็นด้วยกับคู่แข่ง (กล่าวคือมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะไม่ชนะคดีฟ้องร้อง) ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นรายการดังกล่าวไม่ใช่สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย