

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

### บทนำ

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

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ทางเลือกในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามวิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน หากเลือกใช้วิธีราคาทุน กิจการยังคงมีหน้าที่ต้องเปิดเผยถึงมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว ทั้งนี้หากเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนทันที โดยกิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ ยกเว้นในบางกรณีตามที่ได้กำหนดในย่อหน้าที่ 32ก

### คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

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

- ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นในการดำเนินงานปกติของกิจการ
- ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมีได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต
- อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ (หรือสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกี่ยวข้องกับอาคารที่กิจการครอบครอง) และให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน (ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา)
- อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งกิจการถือครองไว้เพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา
- อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างก่อสร้าง หรือพัฒนา สำหรับการใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ทั้งนี้ อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เช่น

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

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

ในบางกรณี กิจการอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าและถูกใช้งาน โดยบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยอื่นของกิจการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของกิจการเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้นจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หากมองเฉพาะกิจการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของกิจการได้



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### การบันทึกบัญชี

#### การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้สังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และสามารถวัดราคาทุนของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้รับมาด้วยราคาทุน

#### การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการสามารถวัดมูลค่าสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการได้ 2 วิธี

1. **วิธีมูลค่ายุติธรรม** กิจการต้องวัดมูลค่าสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาที่เกิดขึ้น
2. **วิธีราคาทุน** กิจการต้องวัดสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) พร้อมทั้งเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วย

กิจการต้องเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าวิธีเดียวกันสำหรับสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ทั้งหมดของกิจการ ยกเว้นในบางกรณีตามที่ได้กำหนดในย่อหน้าที่ 32ก ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้มูลค่ายุติธรรมต้องหาจากผู้ประเมินราคาอิสระเท่านั้น ไม่ว่ากิจการจะเลือกวิธีวัดมูลค่าวิธีใดก็ตาม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุว่ากิจการจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม

ในกรณีที่กิจการเลือกวัดมูลค่าสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง ตัวอย่างเช่น รายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อย (เช่น มีรายการเกิดขึ้นน้อย และราคาเสนอซื้อไม่เป็นปัจจุบันหรือราคาของรายการซื้อขายที่สามารถสังเกตได้บ่งชี้ว่าผู้ขายถูกบังคับขาย) และการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ กิจการต้องวัดมูลค่าสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการเป็นเจ้าของ หรือตาม



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือครองโดยผู้เช่าเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์

หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากิจการจำเป็นต้องบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่กล่าวมาข้างต้นด้วยวิธีราคาทุน กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งเป็นไปตามนโยบายการบัญชีที่กิจการได้เลือกใช้

### การโอน

การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น การเปลี่ยนแปลงในการใช้งานเกิดขึ้นเมื่ออสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามหรือสิ้นสุดการเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและมีหลักฐานของการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน การเปลี่ยนแปลงความตั้งใจของฝ่ายบริหารแต่เพียงอย่างเดียวสำหรับการใช้ของอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้ให้หลักฐานสำหรับการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน ตัวอย่างของหลักฐานการเปลี่ยนแปลงรวมถึง

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

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

- ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกเป็น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้าคงเหลือ
- หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นอกจากนี้ กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
  - กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นมี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ให้ลดส่วนเกินทุนดังกล่าวจนหมดเสียก่อนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
  - กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น
    - หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา
    - ส่วนที่เพิ่มขึ้นหลังการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า(ถ้ามี) ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมโดยไม่รับรู้ผ่านกำไรหรือขาดทุน
- การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา
- เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สรุปการเปลี่ยนแปลงการใช้งานกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

การเปลี่ยนแปลงการใช้งาน	การโอน	รับรู้กำไรขาดทุนจากมูลค่ายุติธรรม
ก) เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	IP -> PPE	-
ข) สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	PPE -> IP	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ตาม TAS16
ค) เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย	IP -> Inventory	-
ง) เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น	Inventory -> IP	งบกำไรขาดทุน

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

ตัวอย่างกรณีกิจการเปลี่ยนประเภทอสังหาริมทรัพย์จาก สินค้าคงเหลือ ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

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

กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 110 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

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

กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 90 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

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

(PL – รับรู้ผ่านรายการกำไรหรือขาดทุน)



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างกรณีกิจการเปลี่ยนประเภทอสังหาริมทรัพย์จาก ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

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

**กรณีที่ 1 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 110 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้**

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

**กรณีที่ 2 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 90 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้**

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

**กรณีที่ 3 มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน เท่ากับ 130 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้**

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

จากกรณีที่ 3 ต่อมาในวันที่ 31 ธันวาคม 25X3 บริษัทขายที่ดินดังกล่าวในราคา 150 บาท บริษัทลงบันทึกบัญชีดังนี้

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



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### การจำหน่าย

การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าเงินทุน โดยกิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่าย หรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตอีก ในการกำหนดวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

### ตัวอย่างที่ 1

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

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

### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อมูลที่จำเป็นต้องเปิดเผยไม่ว่ากิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

- วิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน)
- รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลา และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลา
- ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย





## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

- เปิดเผยข้อมูลในการกระทบยอระหวางมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันเริ่มต้นกับวันสิ้นรอบระยะเวลา โดยแสดงถึงรายการผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
- สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการไม่ได้วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม เพราะมูลค่ายุติธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ จะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

### ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากกิจการใช้วิธีราคาทุน

- มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม) ณ วันเริ่มต้นและวันสิ้นรอบระยะเวลา
- เปิดเผยข้อมูลการกระทบยอระหวางมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันเริ่มต้นกับวันสิ้นรอบระยะเวลา
- มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีที่ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงเพิ่มเติมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี
- วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และอายุการให้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

### ตัวอย่างที่ 2

จากตัวอย่างที่ 1 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังต่อไปนี้

วิธีมูลค่ายุติธรรม	วิธีราคาทุน
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการเป็นอาคารสำนักงานให้เช่า โดยกิจการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนซึ่งรวมต้นทุนการทำรายการ หลังจากนั้นกิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระและรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีพิจารณาจากรายได้ ข้อสมมติฐานที่สำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนประกอบด้วย พื้นที่เช่า อัตราการเช่า	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการเป็นอาคารสำนักงานให้เช่า โดยกิจการบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนซึ่งรวมต้นทุนการทำรายการ หลังจากนั้นกิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) ค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนคำนวณจากราคาทุนโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ของอาคารสำนักงานให้เช่าโดยประมาณ 20 ปี มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิธีมูลค่ายุติธรรม	วิธีราคาทุน												
<p>รายได้ค่าเช่า อัตราคิดลด อัตราผลตอบแทนและ อัตราการเติบโตระยะยาวของค่าเช่า</p> <p>รายการกระทบยอดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังนี้</p> <p>มูลค่าตามบัญชียกมา 100 ล้านบาท</p> <p>กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเป็นมูลค่ายุติธรรม 20 ล้านบาท</p> <p>มูลค่าตามบัญชียกไป 120 ล้านบาท</p> <p>ในปี 25X1 กิจการมีรายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจำนวน 5 ล้านบาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลา และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลาจำนวน 0.5 ล้านบาท และ 0.2 ล้านบาทตามลำดับ</p>	<p>25X0 แสดงได้ดังนี้</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>25X1</td> <td>25X0</td> </tr> <tr> <td>ราคาทุน</td> <td>100</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>ค่าเสื่อมราคาสะสม</td> <td>(5)</td> <td>(0)</td> </tr> <tr> <td>มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ</td> <td>95</td> <td>100</td> </tr> </table> <p>รายการกระทบยอดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังนี้</p> <p>มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ ยกมา 100 ล้านบาท</p> <p>ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี (5) ล้านบาท</p> <p>มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ ยกไป 95 ล้านบาท</p> <p>มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เท่ากับ 120 ล้านบาท ซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระโดยใช้วิธีพิจารณาจากรายได้ ข้อสมมติฐานที่สำคัญที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนประกอบด้วยพื้นที่เช่า อัตราการเช่า รายได้ค่าเช่า อัตราคิดลด อัตราผลตอบแทนและอัตราการเติบโตระยะยาวของค่าเช่า</p> <p>มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากไม่มีราคาตลาดเทียบเคียงที่เหมาะสม และรายรับจากการให้เช่ายังไม่แน่นอน ทั้งนี้กิจการคาดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะอยู่ระหว่าง 100 ถึง 150 ล้านบาท</p> <p>ในปี 25X1 กิจการมีรายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจำนวน 5 ล้านบาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรงที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลา และไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับรอบระยะเวลาจำนวน 0.5 ล้านบาท และ 0.2 ล้านบาทตามลำดับ</p>		25X1	25X0	ราคาทุน	100	100	ค่าเสื่อมราคาสะสม	(5)	(0)	มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ	95	100
	25X1	25X0											
ราคาทุน	100	100											
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(5)	(0)											
มูลค่าตามบัญชี - สุทธิ	95	100											

ผลกระทบต่อการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการสามารถนำงบการเงินมาวิเคราะห์หาอัตราส่วนสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้หลักและรายได้อื่นของกิจการได้อย่างแม่นยำมากขึ้น
- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเลือกวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม หรือวิธีราคาทุน ทำให้มีต้นทุนในการจัดทำงบการเงินเพิ่มขึ้น (แม้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีได้บังคับให้ต้องใช้ผู้ประเมินราคาอิสระเสมอไป)
- ผู้ได้รับผลกระทบคือกลุ่มบริษัทที่มีที่ดิน หรืออาคารที่ยังไม่มีวัตถุประสงค์ในการใช้งานที่แน่นอน เนื่องจากต้องปรับปรุงรายการในงบการเงินทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงประเภทระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ในการใช้งานที่เปลี่ยนแปลงไป
- ในกรณีที่กลุ่มกิจการมีการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์แก่กลุ่มกิจการด้วยตนเอง อาจทำให้การจัดประเภทสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่านั้นมีความแตกต่างกันในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

\*\*\*\*\*

