

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 และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)”

อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน โดยหากกิจการมีความประสงค์จะใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อของประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

วิธีการตีราคาใหม่

๑) ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคา

ที่ตีใหม่ คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าว

๒) ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่งมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวอาจจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุก ๓ หรือ ๕ ปี ถ้าวินิจฉัยพอ

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) กิจกรรมอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจกรรมตัดรายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจกรรมจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจกรรมใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจกรรมอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น 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) กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีนี้เป็นการครั้งแรก 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) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาค่าตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

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 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

๓) ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้ำคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบทที่ ๘ สินค้ำคงเหลือ

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 ข้อมูลในการกระหนาบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการ 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) โดยปรับปรุงกำไรสะสมมาสำหรับงวดที่กิจการได้นำประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก 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

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี