ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๖/๒๕๕๙

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)

เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๑๕/๒๕๕๘ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสัณห์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2559)

เรื่อง

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IAS No.40: Investment Property (Bound volume 2016 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 4.1 และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2**
คำนิยาม	**5**
การจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน	**6**
การรับรู้รายการ	**16**
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ	**20**
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	**30**
นโยบายการบัญชี	**30**
วิธีมูลค่ายุติธรรม	**33**
วิธีราคาทุน	**56**
การโอน	**57**
การจำหน่าย	**66**
การเปิดเผยข้อมูล	**74**
วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน	**74**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**80**
วิธีมูลค่ายุติธรรม	**80**
วิธีราคาทุน	**83**
การรวมธุรกิจ	**84ก**
วันถือปฏิบัติ	**85**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**86**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 86 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

บทนำ 2–11 (บทนำเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สรุปแนวทางที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

12.1 วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามวิธีนี้ กิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน หรือ

12.2 วิธีราคาทุน วิธีนี้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

บทนำ 13 ทางเลือกระหว่างวิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น ไม่ได้เป็นทางเลือกของการบัญชีสำหรับผู้เช่าเมื่อการบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่กิจการเลือกที่จะจัดประเภทและบันทึกบัญชีรายการดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 14 วิธีมูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากวิธีการตีราคาใหม่ซึ่งอนุญาตให้ใช้ได้กับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์การเงินบางประเภท ภายใต้วิธีการตีราคาใหม่ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่วัดโดยอ้างอิงราคาทุนจะถูกบันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในมูลค่ายุติธรรมจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

บทนำ 15 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีที่เลือกกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทุกประเภท แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่าสัญญาเช่าดำเนินงานที่เข้าเงื่อนไขทุกสัญญาต้องถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บทนำ 16 ในกรณีที่เป็นข้อยกเว้น เมื่อกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม อาจมีหลักฐานที่ชัดเจนตั้งแต่กิจการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตั้งแต่แรก (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากการสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสิ้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน) ว่าจะไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือได้อย่างต่อเนื่อง ในกรณีดังกล่าวมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนกระทั่งมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น และกำหนดให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นเท่ากับศูนย์

บทนำ 17 การเปลี่ยนแปลงจากวิธีการบัญชีหนึ่งไปอีกวิธีหนึ่งนั้น จะทำได้ก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุไว้ว่ามีความเป็นไปได้น้อยมากสำหรับกรณีการเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมไปเป็นวิธีราคาทุน

บทนำ 18 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ในเรื่องของข้อกำหนดในการจัดประเภทของสัญญาเช่า วิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากการเช่า เมื่อมีการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเสมือนหนึ่งว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้กับการจัดประเภทสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร โดยเฉพาะในย่อหน้าที่ 18 ระบุว่าเมื่อใดที่กิจการไม่จำเป็นต้องแยกวัดมูลค่าที่ดินและอาคารที่เป็นองค์ประกอบในสัญญาเช่าเดียวกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2559)
เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน*

วัตถุประสงค์

1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ขอบเขต

2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึง การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า และการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งรวมถึงรายการทุกรายการดังต่อไปนี้

3.1 การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

3.2 การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *รายได้* (เมื่อมีการประกาศใช้))

3.3 การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงินของผู้เช่า

3.4 การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า

3.5 การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน และ

3.6 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

4 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการทุกรายการดังต่อไปนี้

4.1 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *เกษตรกรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ

4.2 สัมปทานเหมืองแร่และทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ ซึ่งคล้ายคลึงกัน

คำนิยาม

5 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี	**หมายถึง**	**จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน**
ราคาทุน	**หมายถึง**	**จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือหากเป็นไปได้ ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์* (เมื่อมีการประกาศใช้)**
มูลค่ายุติธรรม	**หมายถึง**	**ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การวัดมูลค่ายุติธรรม* (เมื่อมีการประกาศใช้))**
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	**หมายถึง**	**อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ไม่ได้มีไว้เพื่อ** **1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ** **2) ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ**

อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน	**หมายถึง**	**อสังหาริมทรัพย์ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ**

การจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

6 ***ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์*****ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ถ้าหากว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 33 ถึง 55 ในการรับรู้สินทรัพย์นี้ ทางเลือกในการจัดประเภทนี้มีไว้เพื่อการพิจารณาอสังหาริมทรัพย์แต่ละรายการไป อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องบันทึกโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เมื่อกิจการเลือกวิธีการจัดประเภทดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเหล่านั้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 74 ถึง 78**

7 กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของกิจการซึ่งทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ในขณะที่กระแสเงินสดจากการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ ไม่ได้มาจากเฉพาะอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่ยังมาจากสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้ปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

8 ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้

8.1 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

8.2 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต (ถ้ากิจการยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน)

8.3 อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน (ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา)

8.4 อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งกิจการถือครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาเช่า

8.5 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

9 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

9.1 อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติหรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้)) เช่น อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ

9.2 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* (เมื่อมีการประกาศใช้))

9.3 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ภายในกิจการในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคตและนำมาใช้ภายในกิจการในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน (ไม่ว่าพนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม) และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย

9.4 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

9.5 อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

10 อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) กิจการต้องบันทึกส่วนต่างๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการนั้นไม่มีนัยสำคัญ

11 ในบางกรณี กิจการให้บริการเสริมอื่นๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีนัยสำคัญในการจัดการโดยรวม เช่น การที่เจ้าของอาคารสำนักงานจัดให้มียามรักษาความปลอดภัยและการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารสำนักงานนั้น

12 ในกรณีอื่นๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการเป็นเจ้าของและเป็นผู้บริหารจัดการโรงแรม บริการต่างๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีนัยสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

13 ในบางกรณีอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าบริการเสริมนั้นมีนัยสำคัญมากจนทำให้อสังหาริมทรัพย์ขาดคุณสมบัติในการเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เช่น ในบางครั้งเจ้าของโรงแรมอาจโอนความรับผิดชอบให้แก่บุคคลที่สามภายใต้สัญญาการจัดการ เงื่อนไขของสัญญาการจัดการนี้อาจเป็นไปได้หลากหลายรูปแบบ ในด้านหนึ่ง เจ้าของกิจการอาจเป็นเพียงนักลงทุนประเภทรอรับผลตอบแทน แต่อีกด้านหนึ่ง เจ้าของนั้นอาจต้องการโอนภาระงานประจำวันให้แก่ผู้อื่น ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานของโรงแรม

14 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ย่อหน้าที่ 75.3 ระบุให้กิจการเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก

14ก กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์หรือการรวมธุรกิจภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการควรอ้างอิงไปยังมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) เพื่อพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ คำอธิบายในย่อหน้าที่ 7 ถึง 14 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับการพิจารณาว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ไม่ได้กำหนดว่าการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เป็นการรวมธุรกิจตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือไม่ การพิจารณาว่ารายการดังกล่าวนั้นเป็นไปตามคำนิยามของการรวมธุรกิจตามที่ได้ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องถือปฏิบัติตามแต่ละมาตรฐานการบัญชีแยกต่างหากจากกัน

15 ในบางกรณี กิจการอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าและถูกใช้งานโดยบริษัทใหญ่ หรือบริษัทย่อยอื่นของกิจการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของกิจการเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้นจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หากมองเฉพาะกิจการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของกิจการได้

การรับรู้รายการ

16 กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

16.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ

16.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

17 ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรกที่ทำให้กิจการได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์

18 ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันเป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่รับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลัก ๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไปและอาจรวมถึงต้นทุนค่าชิ้นส่วนชิ้นเล็ก ๆ ด้วยวัตถุประสงค์ของรายจ่ายเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์

19 ชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแทน เช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และกิจการต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้นตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

20 กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ

21 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

22 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

23 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้

23.1 ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)

23.2 ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้ หรือ

23.3 จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

24 หากกิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสดและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ

25 ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) นั่นคือสินทรัพย์ต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน

26 เงินส่วนเกินใด ๆ ที่จ่ายตามสัญญาเช่า ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ดังนั้นจึงให้รวมจำนวนดังกล่าวในราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ให้แยกออกจากหนี้สิน หากส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากสัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม คือ ส่วนได้เสีย ไม่ใช่ตัวอสังหาริมทรัพย์ แนวทางในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดไว้ในส่วนของวิธีมูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 40 41 48 50 และ 52 ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) แนวทางนี้ยังใช้กับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อใช้มูลค่าดังกล่าวเป็นราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

27 กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน คำอธิบายต่อไปนี้อ้างอิงถึงการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์อื่น และยังใช้ได้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

27.1 การแลกเปลี่ยนนั้นไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ

27.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ และสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน

28 ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

28.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

28.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

28.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 28.1 หรือ 28.2 มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงาน ที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยนจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด

29 ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์จะถือว่ากิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

29.1 ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ

29.2 สามารถประเมินความน่าจะเป็นของการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม

หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

นโยบายการบัญชี

30 ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32ก และ 34 กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชี โดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 33 ถึง 55 หรือ วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

31 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้) ระบุว่ากิจการจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นเกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสถานการณ์ของ

สถานะทางการเงิน ผลประกอบการทางการเงิน หรือกระแสเงินสดของกิจการ ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม

32 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

32ก กิจการอาจ

32ก.1 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สินซึ่งทำให้การจ่ายคืนหนี้สินนั้นขึ้นตรงกับมูลค่ายุติธรรมหรือผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ซึ่งรวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว และ

32ก.2 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ 32ก.1

32ข บริษัทประกันบางรายและกิจการอื่นที่บริหารกองทุนอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการซึ่งออกหน่วยลงทุน โดยหน่วยลงทุนบางส่วนถือโดยผู้ลงทุนตามสัญญา และหน่วยลงทุนที่เหลือถือโดยกิจการ ย่อหน้าที่ 32ก ไม่อนุญาตให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ถือโดยกองทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนบางส่วนและมูลค่ายุติธรรมบางส่วน

32ค หากกิจการเลือกวิธีที่แตกต่างกันสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสองประเภทตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32ก การขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนระหว่างกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งใช้วิธีที่แตกต่างกันต้องรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและการเปลี่ยนแปลงสะสมของมูลค่ายุติธรรมต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมมายังกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ขาย ถือเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

33 หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 53

34 เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามย่อหน้าที่ 6 กิจการไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีตามย่อหน้าที่ 30 ได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

35 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

36–39 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

40 ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องแน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติอื่นซึ่งผู้ร่วมตลาดนำมาใช้ในการกำหนดราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สถานการณ์ตลาดปัจจุบัน

41 ย่อหน้าที่ 25 ได้ระบุหลักเกณฑ์ในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของราคาทุนของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าใหม่ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (ถ้าจำเป็น) ในสัญญาเช่าที่มีการเจรจาต่อรองที่อัตราตลาด มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาสุทธิด้วยค่าเช่าทั้งสิ้นที่คาดไว้ (รวมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่รับรู้) ต้องมีค่าเท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมต้องไม่เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าในทางบัญชี สินทรัพย์ที่เช่าและหนี้สินจะถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น การวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่เช่าจากราคาทุนที่กำหนดในย่อหน้าที่ 25 เป็นมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ต้องไม่ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนเริ่มแรก ยกเว้นมูลค่ายุติธรรมนี้มีการวัดมูลค่า ณ เวลาที่ต่างกันไป กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้นภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

42–47 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช้)

48 ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานชัดเจนตั้งแต่เมื่อกิจการเริ่มได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) โดยหลักฐานนั้นชี้ชัดว่าความผันแปรในช่วงของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลนั้นกว้างมาก และเป็นการยากที่จะประมาณความน่าจะเป็นของประมาณการดังกล่าว จนทำให้ประโยชน์ในการใช้ตัวเลขของการวัดมูลค่ายุติธรรมเพียงค่าเดียวนั้นมีน้อยมาก กรณีเช่นนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและอย่างต่อเนื่อง (ดูย่อหน้าที่ 53)

49 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

50 ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงินแล้วซ้ำอีก เช่น

50.1 อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์ หรือเครื่องปรับอากาศมักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

50.2 หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้วเนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก

50.3 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าหรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากกิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก

50.4 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือครองภายใต้สัญญาเช่าสะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่าย (รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นซึ่งกิจการต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้นหากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่าย จึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่ได้รับรู้เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม

51 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

52 ในบางกรณี กิจการคาดได้ว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะต้องจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากรายจ่ายที่เกี่ยวกับหนี้สินที่รับรู้แล้ว) สูงกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต กิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาว่าควรรับรู้รายการหนี้สินหรือไม่ และหากต้องรับรู้รายการหนี้สินจะวัดมูลค่าหนี้สินอย่างไร

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

53 ข้อสันนิษฐานที่สามารถโต้แย้งได้อย่างหนึ่งคือกิจการจะสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่า เมื่อกิจการเริ่มได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อรายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อย (เช่น มีรายการเกิดขึ้นน้อยและราคาเสนอซื้อไม่เป็นปัจจุบันหรือราคาของรายการซื้อขายที่สามารถสังเกตได้บ่งชี้ว่าผู้ขายถูกบังคับขาย) และการวัดมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการ

กระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน) หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง) ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น

53ก เมื่อใดที่กิจการเริ่มสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างที่แต่ก่อนกิจการวัดมูลค่าที่ราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นให้ถือว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 53 กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

53ข ข้อสันนิษฐานที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือนั้นจะสามารถโต้แย้งได้ในการรับรู้เริ่มแรกเท่านั้น การที่กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการใดรายการหนึ่งของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างได้ อาจไม่สามารถสรุปได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างเสร็จสิ้นแล้วไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

54 ในกรณียกเว้นตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 53 กิจการต้องใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แล้ว กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างก่อสร้าง ในกรณีดังกล่าว แม้ว่ากิจการอาจใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ กิจการยังคงต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์รายการที่เหลืออื่น ๆ ต่อไป

55 หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่ม

พัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

วิธีราคาทุน

56 **หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้)**

การโอน

57 **การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้**

57.1 เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

57.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

57.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือ

57.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

57.5 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

58 ย่อหน้าที่ 57.2 กำหนดให้กิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือก็ต่อเมื่อ มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานโดยมีหลักฐานของการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายเมื่อกิจการตัดสินใจที่จะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยไม่มีการพัฒนา กิจการต้องถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจนกว่าจะมีการตัด

รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน) และต้องไม่จัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ในปัจจุบันใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่อในอนาคต กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์นั้นยังคงเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและต้องไม่โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในระหว่างที่มีการพัฒนาใหม่

59 ย่อหน้าที่ 60 ถึง 65 ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

60 ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้)

61 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

62 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กล่าวคือ

62.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ

62.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

62.2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน

62.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ 62.2.1 ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านกำไรหรือขาดทุน

63 การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

64 วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้าคงเหลือ

65 เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

การจำหน่าย

66 กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน) เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก

67 การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงิน ในการกำหนดวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและพิจารณาแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และการขายและเช่ากลับคืน

68 ตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 หากกิจการรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออก ในกรณีที่กิจการบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้

วิธีราคาทุน ส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนอาจไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหาก หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถหามูลค่าตามบัญชีเฉพาะของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน กิจการอาจใช้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนเป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ เวลาที่กิจการได้มาหรือสร้างสินทรัพย์นั้น ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นแล้ว ในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ควรลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนเป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติ ทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน คือให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแทนไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแทน

69 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)

70 กิจการรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยให้มีการผ่อนชำระเป็นงวด ให้รับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างจำนวนที่จะได้รับกับมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสดจะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยโดยใช้วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

71 กิจการต้องปฏิบัติมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสมสำหรับหนี้สินที่กิจการยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว

72 ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสียหรือยกเลิก ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

73 การด้อยค่าหรือผลขาดทุนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การขอเงินคืนหรือการจ่ายเงินค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อที่เกิดขึ้นภายหลังหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อเปลี่ยนแทนเป็นเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกันดังต่อไปนี้

73.1 การด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

73.2 การเลิกใช้หรือการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 66 ถึง 71 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

73.3 ค่าชดเชยจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิก ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

73.4 ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ฟื้นฟู ซื้อ หรือก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทน ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 29 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน

74 การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สัญญาเช่า (เมื่อมีการประกาศใช้) เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า กิจการซึ่งครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามวิธีสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานต้องเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงินและด้านผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน

75 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

75.1 กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

75.2 หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ และในสถานการณ์ใด

75.3 หากการจัดประเภททำได้ยาก (ดูย่อหน้าที่ 14) เกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแยกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ในการแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

75.4 (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

75.5 ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย

75.6 จำนวนที่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับ

75.6.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

75.6.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

75.6.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และ

75.6.4 การเปลี่ยนแปลงสะสมในมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุนมายังกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 32ค)

75.7 ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

75.8 ภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

76 นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ถึง 55 ต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

76.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

76.2 ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ

76.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) และการจำหน่ายอื่น ๆ

76.4 ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

76.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

76.6 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

76.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

77 เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของงบการเงิน เช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 50 กิจการต้องเปิดเผยการกระทบยอดระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้ กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้ว ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวม ของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับและยอดปรับปรุงที่มีนัยสำคัญอื่น ๆ

78 ในกรณียกเว้นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การกระทบยอดที่ระบุในย่อหน้าที่ 76 ต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้

78.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

78.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

78.3 ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้) และ

78.4 เมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม

78.4.1 ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม

78.4.2 มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และ

78.4.3 จำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

วิธีราคาทุน

79 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

79.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้

79.2 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

79.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

79.4 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

79.4.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการซื้อ กับส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

79.4.2 ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ

79.4.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก (เมื่อมีการประกาศใช้) และการจำหน่ายอื่น ๆ

79.4.4 ค่าเสื่อมราคา

79.4.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้และจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับรายการในระหว่างงวดตามข้อกำหนดใน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

79.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

79.4.7 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

79.4.8 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

79.5 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

79.5.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

79.5.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

79.5.3 ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

80 กิจการที่ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยได้เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการหรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้นเป็นการปรับปรุงในกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้

80.1 หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการอาจปฏิบัติดังนี้

80.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกที่สุดที่ได้มีการเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมนั้นต่อสาธารณะ และ

80.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว และ

80.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 80.1 ต่อสาธารณะ กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

81 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติที่แตกต่างจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบเว้นแต่จะทำไม่ได้ในทางปฏิบัติ

82 เมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก การปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

วิธีราคาทุน

83 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี เมื่อกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก และเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มด้วย

84 ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 27 ถึง 29 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการในอนาคต

การรวมธุรกิจ

84ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* ได้มีการเพิ่มย่อหน้าที่ 14ก และเพิ่มหัวข้อก่อนย่อหน้าที่ 6 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตั้งแต่วันต้นงวดของงวดแรกสุดที่ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าว ดังนั้น กิจการต้องไม่ปรับปรุงการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจเลือกถือปฏิบัติการปรับปรุงสำหรับการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแต่ละรายการที่เกิดขึ้นก่อนวันต้นงวดของงวดประจำปีแรกสุดที่เริ่มในหรือหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ ได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีข้อมูลที่ต้องใช้ในการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนหน้าเหล่านั้น

วันถือปฏิบัติ

85 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

85ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

85ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

85ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

85ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

85จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

86 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน*