นโยบายการบัญชีที่เลือกได้ ของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

The Choices of Accounting Policies of Property, Plant and Equipment and Investment Property for NPAEs

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Dr.Sillapaporn Srijunpetch
Associate Professor, Head of Accounting Department,
Thammasat Business School, Thammasat University
Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,
Thailand Federation of Accounting Professions

อนุวัฒน์ ภักดี
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

Anuwat Phakdee
Assistant Professor of Department of Accounting,
Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

นโยบายการบัญชีที่เลือกได้ของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร
รองศาสตราจารย์ประจำ และหัวหน้าภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี
และอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุวัฒน์ ภักดี
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต
มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 27 มิถุนายน 2563
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 29 กรกฎาคม 2563
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 31 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายที่มาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs แนวคิดการวัดมูลค่ายุติธรรม ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี หลักการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับการอนุญาตให้กิจการ NPAEs เลือกใช้นโยบายการบัญชีภายหลังการรับรู้รายการ โดยการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างการบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

คำสำคัญ: *นโยบายการบัญชี ทางเลือก ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ*

The Choices of Accounting Policies of Property, Plant and Equipment and Investment Property for NPAEs

Dr.Sillapaporn Srijunpetch

Associate Professor, Head of Accounting Department,

Thammasat Business School, Thammasat University

Auditing Standards Committee and Accounting Standard Review Subcommittee,

Thailand Federation of Accounting Professions

Anuwat Phakdee

Assistant Professor of Department of Accounting,

Faculty of Management Sciences, Chandrakasem Rajabhat University

Received: June 27, 2020
Revised: July 29, 2020
Accepted: July 31, 2020

ABSTRACT

This article aims to explain the source of Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs), the concept of fair value, cost and benefits of choosing accounting policies for subsequent measurement: the Revaluation Model for Property, Plant and Equipment and the Fair Value Model for Investment Property, example of accounting record and related disclosure.

Keywords: Accounting Policies, Choices, Property Plant and Equipment, Investment Property, Non-Publicly Accountable Entities (NPAEs)

บทนำ

ในปี พ.ศ. 2554 ประเทศไทยมีมาตรฐานการบัญชี 2 ชุด ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities: TFRS for PAEs) หรือที่เรียกว่า “ชุดใหญ่” และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs)

ในปี พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs ไม่อนุญาตให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ กล่าวคือ ทั้งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้ใช้แนวคิดเกี่ยวกับราคาทุนเดิม

ในปีพ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อให้มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเพิ่มเติมจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ลงวันที่ 12 เมษายน 2554 ซึ่งถือเป็นการเพิ่มทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศดังกล่าวให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายที่มาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) แนวคิดการวัดมูลค่ายุติธรรม ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้นโยบายการบัญชี หลักการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับการอนุญาตให้กิจการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก โดยการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างการบันทึกบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

คำนิยามศัพท์ที่สำคัญในบทความนี้ประกอบด้วย

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment: PPE) หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้เช่า หรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร ที่ถือครองโดยเจ้าของ หรือเป็นผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน เพื่อหาประโยชน์จาก (1) รายได้ค่าเช่า หรือ (2) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้ง 2 อย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)

วิธีการตีราคาใหม่ (Revaluation Model) หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลังการรับรู้รายการ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

กว่าจะมาเป็น TFRS for NPAEs

TFRS for NPAEs เป็นดำริของศาสตราจารย์เกียรติคุณ เกษรี ณรงค์เดช นายกสภาวิชาชีพบัญชีในสมัยนั้น โดยมีรองศาสตราจารย์ ดร. กนกพร นาคทับที เป็นประธานคณะทำงานจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) มีพัฒนาการตามลำดับเวลา ดังนี้ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ, 2556)

(1) การจัดตั้งคณะทำงานศึกษาแนวทางปฏิบัติการบัญชีสำหรับเอสเอ็มอี (SME) เมื่อปี พ.ศ. 2548-2549

(2) การจัดตั้งคณะทำงานจัดทำแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดย่อม เมื่อปี พ.ศ. 2549-2551

(3) การจัดตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับเอสเอ็มอี เมื่อปี พ.ศ. 2551-2553

(4) การจัดตั้งคณะทำงานจัดทำร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เมื่อปี พ.ศ. 2553-2554

(5) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 62/2553 เรื่อง คำชี้แจงเกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ กำหนดให้กิจการขนาดเล็กและไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ ไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเฉพาะสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.) ในการประชุมครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ. 2554 มีมติเห็นชอบร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)

(6) ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs มี 22 บท รวม 392 ย่อหน้า ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

จะเห็นว่าการจัดทำ TFRS for NPAEs ใช้เวลากว่า 6 ปี จึงมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาได้ เนื่องจากคณะผู้จัดทำได้พิจารณาอย่างรอบคอบ และได้จัดทำประชาพิจารณ์หลายครั้งมาก

ในหัวข้อถัดไปเป็นการอธิบายถึงแนวคิดของการวัดมูลค่ายุติธรรม ข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว พร้อมยกตัวอย่างประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การวัดมูลค่ายุติธรรม

สำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (TFRS 13) ซึ่งการวัดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นการวัดมูลค่าของรายการสินทรัพย์โดยอ้างอิงจากข้อมูลในตลาด ซึ่งมิใช่การวัดมูลค่าที่เป็นการเฉพาะกิจการใดกิจการหนึ่ง อย่างไรก็ดี สินทรัพย์บางรายการอาจมีข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้อย่างเพียงพอ หรืออาจไม่สามารถหาข้อมูลในตลาดได้ ดังนั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวจึงมีลักษณะเดียวกัน โดยใช้ประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ ในการขายสินทรัพย์ หรือการโอนหนี้สินที่เกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดซึ่งถือสินทรัพย์ หรือผู้ที่มีภาระหนี้สิน (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) ทั้งนี้ เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบกันได้มากขึ้น TFRS 13 จึงกำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมไว้ 3 ระดับ ดังนี้

ข้อมูลระดับ 1 (Level 1) คือ ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับสำหรับรายการสินทรัพย์อย่างเดียวกัน เช่น ราคาซื้อขายสินทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาด ข้อมูลในระดับนี้จึงถือว่ามีความน่าเชื่อถือมากที่สุด ซึ่งข้อมูลระดับนี้อาจเรียกว่า “Mark to Market” (Menicucci & Paolucci, 2016)

ข้อมูลระดับ 2 (Level 2) คือ ข้อมูลที่ไม่รวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 ที่กิจการสามารถสังเกตได้โดยตรงหรือโดยอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้น เช่น ราคาซื้อขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง หากกิจการมีการปรับปรุงข้อมูลระดับ 2 อย่างมีนัยสำคัญ กิจการอาจจัดประเภทข้อมูลเป็นระดับ 3

ข้อมูลระดับ 3 (Level 3) คือ ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับรายการสินทรัพย์นั้น โดยกิจการต้องใช้เทคนิคในการประมาณมูลค่า (Valuation Model) โดยนำตัวแบบทางคณิตศาสตร์ต่าง ๆ มาใช้ในการคำนวณ ข้อมูลระดับนี้อาจเรียกว่า “Mark to Model” (Menicucci & Paolucci, 2016)

ทั้งนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องใช้เทคนิคในการประเมินมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ใน TFRS 13 ซึ่งมี 3 วิธีคือ (1) วิธีราคาตลาด (Market Approach) คือ เทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ซึ่งเป็นข้อมูลจากรายการในตลาดสำหรับสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์อย่างเดียวกัน หรือเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกัน เช่น ธุรกิจ เป็นต้น (2) วิธีรายได้ (Income Approach) คือ เทคนิคการประเมินมูลค่าที่แปลงจำนวนเงินในอนาคตคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันจากกระแสเงินสด หรือ รายได้และค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่ายุติธรรมกำหนดขึ้นโดยใช้เกณฑ์จากมูลค่า ซึ่งระบุจากความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินเหล่านั้นในอนาคต และ (3) วิธีราคาทุน (Cost Approach) หมายถึง เทคนิคการประเมินมูลค่าที่สะท้อนถึงจำนวนเงินที่ต้องใช้ในปัจจุบัน เพื่อเปลี่ยนแทนกำลังการผลิตของสินทรัพย์ (ต้นทุนการเปลี่ยนแทนปัจจุบัน)

TFRS 13 ถือเป็นกรอบการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ทำให้งบการเงินระหว่างกิจการสามารถเปรียบเทียบกันได้ แต่เมื่อพิจารณาจากระดับชั้นมูลค่ายุติธรรมและเทคนิคการประเมินมูลค่าแสดงให้เห็นว่า บางวิธีมีความน่าเชื่อถือมากในขณะที่บางวิธีมีความน่าเชื่อถือน้อย จึงเกิดคำถามว่าการใช้มูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ มีประโยชน์อย่างไรต่อกิจการ เนื่องจากในการเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs ต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีอย่างเหมาะสม เพื่อให้งบการเงินสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ และสะท้อนลักษณะเชิงคุณภาพตามกรอบแนวคิด แต่ทั้งนี้ในบางกรณีการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรมอาจทำให้มูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

ต้นทุนและผลประโยชน์ของการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) อธิบายว่าในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี ผู้บริหารควรใช้ดุลยพินิจเพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดอย่างเที่ยงธรรม สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ เป็นกลาง ตามหลักความระมัดระวัง และครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ดังนั้น ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงลักษณะเชิงคุณภาพดังกล่าว

โดยทั่วไปมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะที่เป็นหลักการ (Principle – based) และลักษณะที่เป็นกฎเกณฑ์ (Rule – based) ซึ่งการใช้มาตรฐานที่มีลักษณะเป็นหลักการจะทำให้คุณภาพของงบการเงินสูงกว่าลักษณะที่เป็นกฎเกณฑ์ (Hadiyanto, Puspitasari, & Ghani, 2018) โดยมาตรฐานที่มีลักษณะเป็นหลักการ จะเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารของกิจการใช้ดุลยพินิจ ในการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม และบริบทในการดำเนินธุรกิจ ในลักษณะนี้จึงถือว่าหลักการบัญชีมีความยืดหยุ่นและเหมาะสมกับลักษณะกิจการที่แตกต่างกัน ดั้งนั้น การเปิดทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ อาจนำมาซึ่งคุณภาพของข้อมูลบัญชี และนำไปสู่การเพิ่มประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ตาม วรรณกรรมในอดีตอธิบายว่า การใช้มาตรฐานการบัญชีที่มีลักษณะเป็นหลักการอาจทำให้เพิ่มความเสี่ยง เช่น การประมาณการมูลค่าที่ผิดพลาดและการบิดเบือนข้อมูลทางธุรกิจ (Elad, 2004; Muhammad & Ghani, 2014) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อผู้บริหารเข้าไปมีความเกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงิน หรือใช้พฤติกรรมฉวยโอกาสส่งผลให้เกิดผลเสียหายตามมา และนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน งานวิจัยในอดีตพบว่า การวัดมูลค่ายุติธรรมอาจทำให้เกิดการจัดการกำไรได้ (Argiles, Aliberch, & Blandon, 2012) ซึ่งทำให้คุณภาพของข้อมูลในงบการเงินลดลง แต่งานวิจัยของ Hadiyanto et al. (2018) พบว่า การใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมช่วยเพิ่มคุณภาพงบการเงินได้ดีกว่าวิธีราคาทุน เนื่องจากสะท้อนราคาตลาดในปัจจุบันได้ดีกว่าราคาทุนในอดีต ซึ่งจะช่วยสะท้อนมูลค่าของรายการในปัจจุบันมากขึ้น จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน (Jaijairam, 2013) ดังนั้น การเปิดทางเลือกให้กับกิจการ NPAEs อาจเป็นทั้งต้นทุนหรือผลประโยชน์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการ NPAEs และผู้ใช้งบการเงิน

เหตุผลของการเปิดทางเลือกสำหรับกิจการ NPAEs

ภายใต้หลักแนวคิดของ TFRS for NPAEs ได้ออกแบบมา เพื่อใช้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากมีกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วยน้อย จึงอาจไม่มีความจำเป็นในการใช้มูลค่ายุติธรรม เพราะจะทำให้ต้นทุนในการจัดทำสูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ กล่าวคือ ต้นทุนในการจัดทำงบการเงินตาม TFRS ชุดใหญ่ จะทำให้กิจการรับภาระในการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลมากยิ่งขึ้น แต่ผู้ใช้ประโยชน์มีน้อยจึงอาจไม่คุ้มค่า

ในอดีต TFRS for NPAEs ได้เปิดทางเลือกของการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับกิจการ NPAEs ไว้ในย่อหน้า 52 กล่าวคือ หากไม่มีนโยบายกำหนดไว้เฉพาะเรื่องใน TFRS for NPAEs ให้กิจการใช้ดุลยพินิจในการเลือกนโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ โดยเรียงตามลำดับดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) ลำดับที่ (1) ให้กิจการพิจารณาข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ใน TFRS for NPAEs สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน หากไม่สามารถหาได้ให้ใช้ลำดับที่ (2) คือ การพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของ TFRS for NPAEs และหากไม่สามารถใช้ตามลำดับ (1) และ (2) ได้ ให้กิจการใช้ลำดับที่ (3) คือ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เฉพาะรายการนั้น ๆ มาใช้ ดังนั้น กิจการอาจต้องใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสม เพื่อให้ตัวเลขที่แสดงในงบการเงินสะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม TAS 8 อธิบายว่าการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีของกิจการควรทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ และมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) มากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่มีผลต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการนั่นเอง

สำหรับที่มาของการเปิดทางเลือกให้กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เนื่องจาก TFRS for NPAEs มีข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ทำให้เกิดปัญหาในการจัดทำงบการเงินรวม ในกรณีที่กิจการ NPAEs เป็นบริษัทย่อยของกิจการ PAEs หรือกิจการ NPAEs อาจต้องการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ต้องเตรียมตัวในการจัดทำงบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานชุดใหญ่ (PAEs) รวมทั้งในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจ และรูปแบบในการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป (กนกพร นาคทับที, 2563) ดังนั้น TFRS for NPAEs ที่ใช้ในปัจจุบัน อาจไม่รองรับความต้องการและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จึงเป็นเหตุผลให้สภาวิชาชีพบัญชีได้ทบทวน และพิจารณาการเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs เลือกใช้สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ดังที่กล่าวไว้ข้างต้นว่า TFRS for NPAEs มีเจตนารมณ์ในการกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีอย่างง่ายให้กับกิจการ NPAEs ดังนั้น การปรับเปลี่ยนดังกล่าว จึงต้องไม่กระทบกับกิจการ NPAEs ในภาพรวม แต่ต้องสามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงและการเติบโตของกิจการ NPAEs ต่อไปในอนาคต แต่ทั้งนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

■ วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน (Cost Model) และกำหนดให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุนเช่นกัน

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับใหม่กำหนดให้กิจการเลือกใช้ “วิธีการตีราคาใหม่” (Revaluation Model) สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ แต่กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน (Class of Assets) เช่น ที่ดิน อาคาร หรือเครื่องจักร เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

1. หากกิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการแสดงรายการดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง

หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ ทั้งนี้ เพื่อให้แน่ใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นงวดบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ได้สนับสนุนให้กิจการใช้ผู้ประเมินอิสระ (แต่ไม่ได้บังคับ) ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือกิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมที่หาได้จากแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือ

2. ความถี่ในการตีราคาใหม่ให้ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่กิจการเลือกตีราคาใหม่ ทั้งนี้ หากรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีมูลค่าที่ผันผวนและเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการอาจต้องตีราคาใหม่ทุกปี หากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าไม่มีนัยสำคัญ กิจการอาจตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ซึ่งถือว่ามีความเพียงพอตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

3. เมื่อกิจการเลือกตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้กิจการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับราคาที่ตีใหม่ โดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

3.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งอาจปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี

3.2 ให้กิจการนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

4. หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันด้วย ตัวอย่างเช่น กิจการมีที่ดินอยู่ 3 แปลง คือ แปลง A B และ C หากกิจการเลือกตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดินแปลง A กิจการต้องตีราคาใหม่สำหรับแปลง B และ C ด้วยเช่นกัน เนื่องจากถือเป็นรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน เป็นต้น

5. หากการตีราคาใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ส่วนเพิ่มดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์”

ทั้งนี้ หากในอดีตกิจการเคยรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาไว้ในงบกำไรขาดทุน ให้นำส่วนเกินทุนไปรับรู้ในกำไรขาดทุนได้ไม่เกินจำนวนที่เคยรับรู้ไว้ในอดีต ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบันกิจการตีราคาสินทรัพย์ Z ใหม่พบว่ามีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ จำนวน 100 บาท ในงวดบัญชีก่อนกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ Z ไว้จำนวน 60 บาท ในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น ในงวดบัญชีปัจจุบันกิจการจึงนำส่วนเกินทุนจากการตีราคา 60 บาทไปรับรู้เป็นกำไรในงบกำไรขาดทุน และส่วนที่เหลือ 40 บาท ให้รับรู้เป็นบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2563)

6. หากการตีราคาใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลง ให้กิจการรับรู้ส่วนที่ลดลงในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ หากงวดก่อน กิจการมีบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รับรู้ไว้ในด้านเครดิต ให้นำส่วนที่ลดลงดังกล่าวไปปรับปรุงกับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงรับรู้ส่วนที่เหลือในงบกำไรขาดทุน ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบันกิจการตีราคาสินทรัพย์ Z ใหม่พบว่ามีมูลค่าตามบัญชีลดลง จำนวน 100 บาท (ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์) ในงวดบัญชีก่อน กิจการรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ Z ไว้ในส่วนของเจ้าของ จำนวน 60 บาท ดังนั้น ในงวดบัญชีปัจจุบัน กิจการจึงนำผลขาดทุนจากการตีราคาใหม่ 60 บาท ไปปรับลดบัญชีส่วนเกินทุนที่รับรู้ในงวดก่อน และนำส่วนที่เหลือ 40 บาท ไปรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2563)

7. เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังบัญชีกำไรสะสมโดยไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 1 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์: บริษัทเอนพีเออี จำกัด มีสินทรัพย์ที่ใช้สำหรับดำเนินงาน ได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และยานพาหนะ ซึ่งจัดประเภทเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (วิธีปฏิบัติทางบัญชีอ้างอิงตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ผู้บริหารประมาณการอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดังกล่าวไว้ดังนี้

หน่วย : บาท

	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักร	ยานพาหนะ
ราคาทุน	10,000	8,000	7,000	4,500
อายุการให้ประโยชน์ (ปี)		20	5	5

ข้อมูลเพิ่มเติม สินทรัพย์ดังกล่าวบริษัทได้มาพร้อมกัน คิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง ซึ่งในปัจจุบันใช้งานมาแล้ว 3 ปี การแสดงรายการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 มีดังนี้

หน่วย : บาท

	ที่ดิน	อาคาร	เครื่องจักร	ยานพาหนะ	รวม
ราคาทุน	10,000	8,000	7,000	4,500	29,500
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	-	1,200	4,200	2,700	8,100
มูลค่าตามบัญชี	10,000	6,800	2,800	1,800	21,400

การแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินมีดังนี้

บริษัทเอนพีเออี จำกัด
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563

หน่วย : บาท

สินทรัพย์	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	21,400

ในปี 2563 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศข้อกำหนดเพิ่มเติมให้กิจการ NPAEs ตีราคาเพิ่มได้ ผู้บริหารของบริษัทจึงเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามวิธีตีราคาใหม่ และได้ให้ผู้ประเมินราคาอิสระประเมินมูลค่าของอาคาร เท่ากับ 7,140 บาท ในขณะที่อาคารมีมูลค่าก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมตามราคาตลาดเท่ากับ 8,500 บาท (ตัวเลขสมมติ)

วิธีที่ 1 การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ อาจทำได้ 2 กรณี ตามประกาศฉบับนี้ ดังนี้

กรณีที่ 1.1 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ (ปรับมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมโดยอ้างอิงราคาตลาด เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับราคาที่ตีใหม่) การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อาคาร (ส่วนที่ตีเพิ่ม) (8,500 - 8,000)	500	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร (1,360 – 1,200)		160
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (7,140 – 6,800) (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

กรณีที่ 1.2 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมกิจการอาจปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี

มูลค่าอาคารที่ตีราคาใหม่	7,140 บาท
ราคาตามบัญชี	6,800 บาท
ดังนั้น สัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีคิดเป็น	$\frac{7,140}{6,800}$ = 105%

ตามกรณีนี้ บริษัทจะนำราคาทุนเดิมและค่าเสื่อมราคาสะสมของอาคารไปปรับปรุงกับสัดส่วนของการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชี คือ 105% การคำนวณแสดงได้ดังนี้

	การคำนวณ		ปรับปรุงส่วนที่เพิ่ม
ราคาทุนเดิม	8,000 X 105%	=	8,400 บาท
ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200 X 105%	=	1,260 บาท

การบันทึกบัญชีแสดงดังนี้

เดบิต อาคาร (ส่วนที่ตีเพิ่ม) (8,400 – 8,000)	400	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร (1,260 – 1,200)		60
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

วิธีที่ 2 ให้กิจการนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ (ตามวิธีนี้จะเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับจำนวนที่ตีราคาใหม่ ณ วันที่กิจการตีราคาใหม่)

มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม	8,000	บาท
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	บาท
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่	6,800	บาท

นำมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปเปรียบเทียบกับจำนวนของราคาที่ตีใหม่ดังนี้

ราคาที่ตีใหม่	7,140	บาท
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ตีราคาใหม่	6,800	บาท
มูลค่าอาคารเพิ่มขึ้น (ผลต่าง)	340	บาท

ผลต่างที่เกิดขึ้นพบว่ามูลค่าของราคาที่ตีใหม่สูงกว่าราคาตามบัญชี จำนวน 340 บาท

การบันทึกบัญชีแสดงดังนี้

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	
เครดิต อาคาร (8,000 – 7,140)		860
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ส่วนของเจ้าของ)		340
ตีราคาอาคารใหม่		

ในการบันทึกบัญชีดังกล่าว บริษัทจะกลับรายการค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งหมด 1,200 บาท และปรับลดมูลค่าอาคาร จำนวน 860 บาท เพื่อให้ราคาตามบัญชีเท่ากับ 7,140 บาท ทั้งนี้ บริษัทจะเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาใหม่ด้วยจำนวนของราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่ตีราคาสินทรัพย์ใหม่

	ราคาทุน (1)	ค่าเสื่อมราคาสะสม (2)	ราคาตามบัญชี (3) = (1) – (2)	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์
วิธีที่ 1				
- กรณีที่ 1	8,500	1,360	7,140	340
- กรณีที่ 2	8,400	1,260	7,140	340
วิธีที่ 2	7,140	0	7,140	340

ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีที่ 1 หรือวิธีที่ 2 มูลค่าสินทรัพย์ที่ตีเพิ่ม และบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มจะไม่แตกต่างกัน ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มที่เป็นยอดเคลื่อนไหว ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัทเอนพีเออี จำกัด	
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)	
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563	
	หน่วย : บาท
สินทรัพย์	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	7,140
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ	
ส่วนของเจ้าของ	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	340

ในกรณีที่ตีราคาใหม่แล้วทำให้ราคาตามบัญชีลดลง

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่เป็นรายการในงบกำไรขาดทุน ดังตัวอย่างที่ 2

ตัวอย่างที่ 2 การตีราคาใหม่ทำให้ราคาตามบัญชีลดลง: จากตัวอย่างที่ 1 บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด ตีราคาอาคารใหม่พบว่ามีมูลค่าเท่ากับ 6,120 บาท และสมมติให้มีส่วนเกินทุนที่เคยรับรู้ในงวดก่อนด้านเครดิตจำนวน 300 บาท

หากบริษัทเลือกปรับปรุงตามวิธีที่ 2 โดยนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม	1,200	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	300	
ขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	380	
เครดิต อาคาร (8,000 - 6,120)		1,880
ตีราคาอาคารใหม่		

ในกรณีที่กิจการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้โอนส่วนเกินทุนไปยังบัญชีกำไรสะสมโดยไม่ผ่านกำไรขาดทุน ดังแสดงในตัวอย่างที่ 3

ตัวอย่างที่ 3 ขายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และโอนส่วนเกินทุน : สมมติว่าบริษัทขายอาคารในราคา 8,500 บาท ซึ่งมีราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 8,000 บาท และค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 1,200 บาท ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ในงวดก่อนจำนวน 300 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต เงินสด	8,500	
ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร	1,200	
เครดิต อาคาร		8,000
กำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์		1,700
ขายอาคาร		

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	300	
เครดิต กำไรสะสม		300
โอนส่วนเกินทุนในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสม		

การคิดค่าเสื่อมราคา

ในกรณีที่กิจการตีราคาใหม่ จำนวนที่ใช้คิดค่าเสื่อมราคา คือ มูลค่าของราคาที่ตีใหม่ หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ โดยค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน ยกเว้น กรณีที่กิจการต้องนำค่าเสื่อมราคาไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่ดินอาคารและอุปกรณ์ตามข้อกำหนดของ TFRS for NPAEs รวมถึงการเปิดเผยถึงวันที่ตีราคาใหม่ แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ ข้อเท็จจริงที่ผู้ประเมินอิสระมีส่วนร่วม การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ การรับรู้หรือการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงให้เห็นการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นครั้งแรกให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

■ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

TFRS for NPAEs ให้คำนิยามของ “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน” ว่าหมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ได้แก่ ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร ส่วนควบอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน โดยกิจการมีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพื่อวัตถุประสงค์ (1) หาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือ (2) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้ง 2 อย่าง ทั้งนี้ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวกิจการไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

หลักการบัญชีตาม TFRS for NPAEs ฉบับเดิมกำหนดให้กิจการวัดมูลค่ารายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรก และภายหลังการรับรู้รายการตามวิธีราคาทุน แต่ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มทางเลือกของวิธีการวัดมูลค่าสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยอนุญาตให้กิจการเลือกวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการตามวิธีมูลค่ายุติธรรมได้ (นอกจากวิธีราคาทุน)

หากกิจการเลือกใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการแล้ว กิจการต้องใช้วิธีเดียวกันทั้งหมดสำหรับรายการอสังหาริมทรัพย์

ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีทุกข้อ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ดังนี้

1. วัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

2. รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 4 รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม: บริษัทเอนพีเออี จำกัด มีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562 จำนวน 100 บาท (มูลค่ายุติธรรม) ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 120 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	20	
เครดิต กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม		20
รับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (120 – 100)		

ข้อมูลเพิ่มเติม หากสมมติว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2563 ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A เท่ากับ 80 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม	20	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		20
รับรู้ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (100 – 80)		

3. ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมอย่างต่อเนื่อง จนกว่าจะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ ถึงแม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

4. สภาวิชาชีพบัญชีสนับสนุน (ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระ ที่มีความเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น หรือกิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมที่หาได้โดยตรงจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้

การโอนเปลี่ยนแปลง

5. การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้อสังหาริมทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

5.1 เริ่มใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

5.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

5.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

5.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

6. หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือ จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลง และจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ไม่เกิดกำไรขาดทุนจากการโอนเปลี่ยนประเภท

7. การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน เป็นราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ให้ปฏิบัติตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) หรือสินค้าคงเหลือ (ให้ปฏิบัติตามบทที่ 8 สินค้าคงเหลือ)

ตัวอย่างที่ 5 โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินค้าคงเหลือ: บริษัท เอ็นพีเออี จำกัด ได้โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

รายการ	มูลค่ายุติธรรม (บาท)	โอนเปลี่ยนแปลงเป็นรายการ
อสังหาริมทรัพย์ A	1,000	สินค้าคงเหลือ
อสังหาริมทรัพย์ B	1,500	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
รวม	2,500	

การบันทึกโอนเปลี่ยนแปลงประเภทจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นราคาทุนของสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต	สินค้าคงเหลือ (A)	1,000	
	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (B)	1,500	
	เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (A)		1,000
	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (B)		1,500
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์			

8. การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการโอนเปลี่ยนแปลงการใช้งาน

ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี กำหนดให้กิจการรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่นเดียวกับการใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เช่น กิจการโอนสินทรัพย์ A (สินทรัพย์มีไว้ใช้งาน) มีมูลค่าตามบัญชี 100 บาท เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A มีมูลค่ายุติธรรม 120 บาท กิจการต้องรับรู้ผลต่าง 20 บาท เป็นส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์แสดงไว้ในส่วนของเจ้าของตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างที่ 6 โอนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน: บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด มีอาคารสำหรับใช้งาน ซึ่งผู้บริหารมีความตั้งใจไปให้ลูกค้าเช่า อาคารมีราคาทุนเท่ากับ 500 บาท ค่าเสื่อมราคาสะสมเท่ากับ 125 บาท

ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภท อาคารมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 400 บาท

การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - อาคาร	400	
ค่าเสื่อมราคาสะสม - อาคาร	125	
เครดิต อาคาร		500
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		25
โอนอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

การบันทึกบัญชีข้างต้นพบว่า มีส่วนเกินในมูลค่ายุติธรรมจำนวน 25 บาท บริษัทรับรู้ในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ภายใต้ส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน และจะโอนไปยังบัญชีกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ข้อมูลเพิ่มเติม ในระหว่างปี บริษัทขายอาคาร (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน) ในราคา 420 บาท การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต เงินสด	420	
เครดิต อาคาร (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)		400
กำไรจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		20
ขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

ณ วันที่โอนเปลี่ยนแปลงประเภทจากอาคารที่มีไว้ใช้งานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน บริษัทได้รับรู้ผลต่างไว้ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ตามประกาศฉบับนี้กำหนดให้บริษัทโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	25	
เครดิต กำไรสะสม		25
โอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		

9. การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด เช่น กิจการโอนสินค้าคงเหลือ A มีราคาตามบัญชี 100 บาท ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน A มีมูลค่ายุติธรรม 120 บาท ผลต่างจำนวน 20 บาท ให้รับรู้เป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 7 โอนสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน: บริษัทเอ็นพีเออี จำกัด ได้ก่อสร้างคอนโดเพื่อขายให้กับลูกค้า ในเวลาต่อมาบริษัทได้เปลี่ยนแผนดังกล่าวโดยนำคอนโดในโซน A ไปเป็นคอนโดเพื่อให้ลูกค้าเช่า คอนโดโซน A มีราคาทุนเท่ากับ 500 บาท และมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 600 บาท บริษัทรับรู้มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรม การบันทึกบัญชีมีดังนี้

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - คอนโดโซน A	600	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คอนโดโซน A		500
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงประเภท		100
โอนสินค้าคงเหลือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

จากการเปลี่ยนแปลงประเภทข้างต้นพบว่า มีผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของสินค้าคงเหลือจำนวน 100 บาท ซึ่งรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

หลักการบัญชีเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนแปลงประเภทข้างต้นสรุปได้ดังนี้

การโอนเปลี่ยนแปลงประเภท	หลักการบัญชี
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ	ให้รับรู้สินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนตามมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่โอน
โอนสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ให้รับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าคงเหลือ ณ วันที่โอน ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของสินค้าคงเหลือให้รับรู้ในกำไรขาดทุน (งบกำไรขาดทุน)
โอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	ให้รับรู้ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ด้วยราคาทุนตามมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่โอน
โอนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ให้รับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ วันที่โอน ผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ให้รับรู้เป็นบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ และจะโอนไปยังกำไรสะสมเมื่อจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การเปิดเผยข้อมูลและการปฏิบัติเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดใน TFRS for NPAEs และในกรณีที่กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามประกาศฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในเรื่องต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการเลือกใช้มูลค่ายุติธรรม
- แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ รวมถึง การใช้ผู้ประเมินอิสระ
- การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีต้นงวดและปลายงวด ที่ครอบคลุมส่วนที่ซื้อเพิ่ม การจัดประเภทไว้เพื่อขาย ผลกำไรจากการปรับมูลค่ายุติธรรม การโอนไปเป็นที่ดินอาคารและอุปกรณ์ หรือสินค้าคงเหลือ

การนำมาถือปฏิบัติเมื่อเปลี่ยนแปลงตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมนำผลกระทบไปปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดเมื่อนำมาใช้ครั้งแรก

สรุป

ในปี พ.ศ. 2554 TFRS for NPAEs ไม่อนุญาตให้กิจการ NPAEs ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ ต่อมาใน ปี พ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยเปิดทางเลือกให้กิจการ NPAEs ตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม ในการเลือกใช้ทางเลือกตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้ กิจการ NPAEs ควรคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการนำมาใช้จัดทำงบการเงิน ถึงแม้ว่าการใช้วิธีตีราคาใหม่กับวิธีมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนมูลค่าปัจจุบันของรายการในงบการเงิน และช่วยเพิ่มคุณภาพของงบการเงิน (Hadiyanto et al., 2018) ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน (Jaijairam, 2013) แต่ก็มีต้นทุนในการจัดหา หรือการประเมินมูลค่าที่สูงกว่าวิธีราคาทุน รวมทั้ง อาจทำให้เพิ่มความเสี่ยงในการประมาณการและการบิดเบือนข้อมูล (Elad, 2004; Muhammad and Ghani, 2014) ซึ่งจะนำไปสู่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน (Argiles, Aliberch, & Blandon, 2012) ดังนั้น การเปิดทางเลือกให้กับกิจการ NPAEs อาจเป็นต้นทุนหรือประโยชน์ขึ้นอยู่กับความต้องการของกิจการและผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้ง ผู้ใช้งบการเงินอาจต้องทำความเข้าใจถึงที่มาของการได้มาซึ่งราคาที่ตีใหม่ หรือมูลค่ายุติธรรมดังที่กล่าวไว้แล้วในบทความนี้

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กนกพร นาคทับที. (2563). ทิศทางการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. *การอบรมสัมมนาการบรรยายแนวทางการปรับปรุง NPAE – การศึกษาผลกระทบต่อนักบัญชีและสาธารณชน (ตอนที่ 1)* วันที่ 18 มิถุนายน 2563. สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ ศิลปพร ศรีจั่นเพชร พจน์ วีรศุทธากร และพิมพ์ใจ วีรศุทธากร. (2556). *คำอธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสาหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. (2554). *มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

_____. *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2562) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม.* สืบค้นจาก http://www.tfac.or.th.

ศิลปพร ศรีจั่นเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี. (2563). *การบัญชีชั้นกลาง 1.* กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

ภาษาอังกฤษ

Argiles, J., Aliberch, A., & Blandon, J. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture: using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad,* 15(1), 109-142.

Elad, C. (2004). Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization. *European Accounting Review,* 13(4), 621-641.

Hadiyanto, A., Puspitasari, E. & Ghani, E. K. (2018). The effect of accounting methods on financial reporting quality. *International Journal of Law and Management,* 60(6), 1401-1411. https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0022

Jaijairam, Paul. (2013). Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting. *Review of Business Information Systems,* 17(1). 1-6. 10.19030/rbis.v17i1.7579.

Menicucci, E. & Paolucci, G. (2016). Fair value accounting and the financial crisis: a literture-based analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting,* 14(1), 49-71. https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2014-0049

Muhammad, K. & Ghani, E. K. (2014). A fair value model for bearer biological assets in promoting corporate governance: a proposal. *Journal of Agricultural Studies*, 2(1), 16-26.

Rayman, R. (2007). Fair value accounting and the present value fallacy: the need for an alternative conceptual framework. *British Accounting Review,* 39(3), 211-225.