



ที่ กค ๐๔๒๓.๒/๖๓๕๙

กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๑๙ พฤศจิกายน ๒๕๕๙

เรื่อง ประกาศมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี อธิการ เลขาธิการ ผู้อำนวยการ ผู้บัญชาการ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเฉพาะ องค์การมหาชน ส่วนราชการเจ้าของทุนหมุนเวียน ผู้ว่าราชการจังหวัด หัวหน้าศูนย์ปฏิบัติการของกลุ่มจังหวัด

อ้างถึง ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖

สิ่งที่ส่งมาด้วย ๑. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
(สามารถดาวน์โหลดได้จากเว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง www.cgd.go.th)

ตามประกาศที่อ้างถึง ให้หน่วยงานภาครัฐใช้หลักการและนโยบายบัญชีเป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทำรายงานการเงิน เพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กรมบัญชีกลางขอเรียนว่า เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืมและสินทรัพย์ที่ได้มาโดยใช้เงินกู้ รวมทั้งอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองเพื่อหาผลตอบแทน ซึ่งจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เพื่อเสนองบการเงินของหน่วยงาน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ เป็นต้นไป และให้การปฏิบัติทางบัญชีในภาครัฐสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ งบการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ลงวันที่ ๑๙ ตุลาคม ๒๕๕๙ จำนวน ๒ ฉบับ คือ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบถือปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(นางกิตติมา นวทวิ)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ

โทร. ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๕

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๔๑๔

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ : baccount@cgd.go.th



ประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ

ตามที่ได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ ลงวันที่ ๖ มกราคม ๒๕๔๖ เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นมาตรฐานในการกำหนดระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างและจัดทางการเงินเพื่อส่งให้กระทรวงการคลังใช้ในการจัดทางการเงินของแผ่นดินในภาพรวม นั้น

กระทรวงการคลังได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เพิ่มเติมจากหลักการและนโยบายบัญชี ที่ได้กำหนดไว้ตามหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ ๒ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐเป็นปัจจุบัน และสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะส่งผลให้ทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความถูกต้องโปร่งใส สามารถใช้บริหารจัดการด้านการเงินการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันนี้เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามที่กำหนดแนบท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

(นายสมหมาย ภาษี)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕

เรื่อง

ต้นทุนการกู้ยืม

คำแถลงการณ

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พ.ศ. ๒๕๔๓ (IPSAS ๕ : Borrowing Costs (๒๐๐๐)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

สารบัญ

ย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	๑-๒
คำนิยาม	๓-๙
ต้นทุนการกู้ยืม	๔
หน่วยงานทางเศรษฐกิจ	๕-๖
ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ	๗
สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน	๘
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	๙
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ	๑๐-๑๒
การรับรู้รายการ	๑๐-๑๑
การเปิดเผยข้อมูล	๑๒
ต้นทุนการกู้ยืม-แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ	๑๓-๓๕
การรับรู้รายการ	๑๓-๑๖
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๑๗-๒๕
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	๒๖
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๒๗-๒๙
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๓๐-๓๑
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	๓๒-๓๕
การเปิดเผยข้อมูล	๓๖
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	๓๗
วันถือปฏิบัติ	๓๘

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๓๘ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม ซึ่งโดยทั่วไปกำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ยังอนุญาตแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิต นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

ขอบเขต

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน เมื่อมีการนำต้นทุนของเงินทุนมาใช้กับหน่วยงาน ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าต้นทุนของเงินทุนนั้น เข้าค่านิยามของต้นทุนการกู้ยืมหรือไม่ หรือว่าต้นทุนเงินทุนนั้นควรจัดประเภทเป็นต้นทุนที่แท้จริงหรือต้นทุนที่ถูกตั้งขึ้นของสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

คำนิยาม

๓. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ต้นทุนการกู้ยืม	หมายถึง	ดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน
สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข	หมายถึง	สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อม เพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ต้นทุนการกู้ยืม

๔. ต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึง
 - ๔.๑ ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร และจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว
 - ๔.๒ จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืม
 - ๔.๓ จำนวนที่ตัดบัญชีของค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม
 - ๔.๔ ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงิน และจากข้อตกลงการให้สัมปทาน
 - ๔.๕ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

หน่วยงานทางเศรษฐกิจ

๕. คำว่า “หน่วยงานทางเศรษฐกิจ” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดขึ้น เพื่อจุดประสงค์ในการรายงานทางการเงิน โดยหมายถึงกลุ่มของหน่วยงานที่ประกอบด้วยหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานใดก็ตามที่ถูกควบคุม
๖. คำอื่น ๆ ที่อาจนำมาใช้บางครั้งเพื่อกล่าวถึงหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ประกอบด้วย “หน่วยงานบริหาร” “หน่วยงานทางการเงิน” และ “หน่วยงานรวม”

ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ

๗. สินทรัพย์เป็นเครื่องมือของหน่วยงานต่าง ๆ ในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิรับเข้าหน่วยงานโดยตรง เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ศักยภาพในการให้บริการ” ส่วนสินทรัพย์ที่ใช้ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับเข้าสุทธิ เรียกว่าเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต” เพื่อรวมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ในการใช้สินทรัพย์เข้าไว้ด้วยกัน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ได้ใช้คำว่า “ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการ” ในการอธิบายคุณสมบัติที่สำคัญของสินทรัพย์

สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๘. สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หมายถึง มูลค่าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน (สินทรัพย์หักหนี้สิน) สินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน อาจเป็นได้ทั้งยอดบวกหรือลบ

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

๙. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ อาคารสำนักงาน โรงพยาบาล สินทรัพย์โครงสร้างพื้นฐาน เช่น ถนน สะพาน โรงผลิตพลังงาน และสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลานานในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ เงินลงทุนอื่น และสินทรัพย์ที่มีการผลิตเป็นประจำในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ รวมถึงสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา

ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

การรับรู้รายการ

๑๐. ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น
๑๑. ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น โดยมีต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม

การเปิดเผยข้อมูล

๑๒. งบการเงินต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ถือปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนการกู้ยืม

ต้นทุนการกู้ยืม – แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ

การรับรู้รายการ

๑๓. ต้นทุนการกู้ยืมต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ยกเว้นต้นทุนการกู้ยืมที่สามารถรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๑๔
๑๔. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณตามที่มาตรฐานการบัญชีภาคีฉบับนี้ระบุไว้
๑๕. ตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อ (๑) คาดว่าจะทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน และ (๒) สามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับต้นทุนการกู้ยืมอื่นที่นอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
๑๖. เมื่อหน่วยงานได้เลือกใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ต้องถือปฏิบัติกับต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขทุกรายการของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๑๗. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ หากหน่วยงานไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อหน่วยงานกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที
๑๘. บางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือไม่ และเป็นการยากที่จะระบุว่า เงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เช่น ในกรณีที่หน่วยงานมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่หน่วยงานทางเศรษฐกิจออกตราสารหนี้หลายชนิด เพื่อกู้ยืมเงินกู้ด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินกู้นั้นมาให้หน่วยงานอื่นภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจ กู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน เงินกู้ยืมแบบรวมศูนย์อาจจะถูกโอนให้กับหน่วยงานอื่น ๆ ภายในหน่วยงานทางเศรษฐกิจ โดยถือเป็นเงินกู้ เงินอุดหนุน เงินเพิ่มทุน ซึ่งการโอนเงินนั้นอาจจะไม่มีการคำนวณดอกเบี้ยหรือคำนวณดอกเบี้ยบางส่วน นอกจากนี้ความยุ่งยากอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่
 - ๑๘.๑ เงินกู้ของหน่วยงานเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ
 - ๑๘.๒ เมื่อหน่วยงานทางเศรษฐกิจดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และ
 - ๑๘.๓ มีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง

กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่า ต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเหตุผลให้ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา

๑๙. สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้น หักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
๒๐. การจัดการทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข อาจทำให้หน่วยงานได้รับเงินกู้มาล่วงหน้า ทำให้เกิดต้นทุนการกู้ยืมก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมด ไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ หน่วยงานมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดบัญชีนั้น ต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
๒๑. สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้น ด้วยอัตราการจัดตั้งเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่คงค้างในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้น ต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน
๒๒. เฉพาะต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของหน่วยงาน อาจจะถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมกู้ยืมเงินแล้วโอนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ซึ่งไม่มีการปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมหรือปันส่วนต้นทุนการกู้ยืมให้บางส่วน หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน เมื่อหน่วยงานที่ถูกควบคุมได้รับเงินช่วยเหลือซึ่งปราศจากดอกเบี้ยหรือได้รับเงินอุดหนุน หน่วยงานนั้นจะไม่มีต้นทุนการกู้ยืม ดังนั้นจึงไม่ต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้น
๒๓. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินที่กู้พร้อมกับต้นทุนการกู้ยืมบางส่วนให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม หน่วยงานที่ถูกควบคุมอาจจะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์เฉพาะต้นทุนที่เกิดขึ้นของหน่วยงาน ซึ่งในงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ จำนวนของต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดควรถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น ควรทำการปรับปรุงรายการที่จำเป็นในการจัดทำงบการเงินรวม (ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) เพื่อตัดรายการต้นทุนการกู้ยืมที่ได้ถูกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์โดยหน่วยงานที่ถูกควบคุม
๒๔. เมื่อหน่วยงานที่ควบคุมโอนเงินกู้โดยไม่โอนต้นทุนการกู้ยืมให้กับหน่วยงานที่ถูกควบคุม ทั้งหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุม ถือว่าไม่อยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานทางเศรษฐกิจอยู่ในเกณฑ์ที่จะรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในงบการเงินของหน่วยงาน
๒๕. ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ควบคุมและหน่วยงานที่ถูกควบคุมเข้าด้วยกัน เป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์ การใช้เงินกู้ยืมของหน่วยงานที่ถูกควบคุมแต่ละหน่วยงาน ในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

๒๖. เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดไว้ของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หน่วยงานต้องลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนลง ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่าย ออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๒๗. ต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- ๒๗.๑ รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น
 - ๒๗.๒ ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
 - ๒๗.๓ สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
๒๘. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอน สินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย ตามปกติมูลค่าตามบัญชีเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้น จะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คู่กับอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึก เป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว
๒๙. การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้น ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหาร ก่อนที่จะเริ่ม การก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมี สินทรัพย์ไว้ในครอบครอง โดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไข ให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ในขณะที่มี การดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมา เพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๐. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง
๓๑. หากการดำเนินการที่จำเป็น เพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขาย หยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ไม่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ หน่วยงานสามารถ รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราว โดยเฉพาะการล่าช้านั้น เป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้

ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย หน่วยงานสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้านั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในช่วงเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูง ถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

๓๒. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
๓๓. ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลง แม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อย ให้อธิบายว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้อธิบายว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว
๓๔. สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วน ให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง
๓๕. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ การพัฒนาอาคารสำนักงานซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลัง โดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ประกอบด้วย (๑) ห้องผ่าตัดในโรงพยาบาล ซึ่งการก่อสร้างทั้งหมดจะต้องถูกสร้างให้เสร็จก่อนที่จะใช้ประโยชน์จากห้องผ่าตัดนั้นได้ (๒) โรงบำบัดน้ำเสีย ซึ่งมีกระบวนการที่ต้องทำตามลำดับหลายขั้นตอน ซึ่งแต่ละขั้นตอนเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ที่แตกต่างกันของโรงบำบัดน้ำเสีย (๓) สะพาน อันเป็นส่วนหนึ่งของทางหลวง

การเปิดเผยข้อมูล

๓๖. งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - ๓๖.๑ นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับต้นทุนการกู้ยืม
 - ๓๖.๒ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
 - ๓๖.๓ อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

๓๗. หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ทำให้หน่วยงานต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ สนับสนุนให้หน่วยงานปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด หรือหน่วยงานอาจรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติ เป็นราคาทุนของสินทรัพย์

วันถือปฏิบัติ

๓๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปถือปฏิบัติกับการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (IPSAS ๕)

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๕ เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ดังนี้
 - ๑.๑ เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ตามย่อหน้าที่ ๒, ๓, และ ๑๑.
 - ๑.๒ การขยายความของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ ตามย่อหน้าที่ ๙.
 - ๑.๓ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๔๒A.
 - ๑.๔ การถือปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๔๓.
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มคำขยายเพื่อให้มีความเหมาะสมกับหน่วยงานภาครัฐของไทย เช่น การจัดทำงบการเงินรวมต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๖ เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะหน่วยงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) (ย่อหน้าที่ ๒๓)

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖
เรื่อง
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน พ.ศ. ๒๕๕๔ (IPSAS ๑๖ : Investment Property (๒๐๐๑)) ซึ่งเป็นการจัดทำของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ และมีการปรับปรุงใน พ.ศ. ๒๕๕๔ (Improvements to IPSASs – ๒๐๑๑) โดยมีข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ สรุปไว้ตอนท้ายมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

สารบัญ

ยอหน้าที่

วัตถุประสงค์	๑
ขอบเขต	๒-๔
คำนิยาม	๕-๑๗
ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน	๖
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	๗-๑๗
การรับรู้รายการ	๑๘-๒๓
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ	๒๔-๓๕
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	๓๖-๖๒
นโยบายการบัญชี	๓๖-๓๘
วิธีมูลค่ายุติธรรม	๓๙-๖๑
กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ	๕๙-๖๑
วิธีราคาทุน	๖๒
การโอน	๖๓-๗๓
การจำหน่าย	๗๔-๘๑
การเปิดเผยข้อมูล	๘๒-๘๗
วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน	๘๒-๘๗
วิธีมูลค่ายุติธรรม	๘๔-๘๖
วิธีราคาทุน	๘๗
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	๘๘-๙๔
วิธีมูลค่ายุติธรรม	๘๘-๙๑
วิธีราคาทุน	๙๒-๙๔
วันถือปฏิบัติ	๙๕

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ ๑-๙๕ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และต้องอ่านโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

วัตถุประสงค์

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ขอบเขต

๒. หน่วยงานภาครัฐที่จัดทำและนำเสนองบการเงินตามหลักการบัญชีเกณฑ์คงค้าง ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ในการบันทึกบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ครอบคลุมถึง (๑) การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า และ (๒) การวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
 - ๓.๑ การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน
 - ๓.๒ การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - ๓.๓ การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงินของผู้เช่า
 - ๓.๔ การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า
 - ๓.๕ การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน
 - ๓.๖ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน
๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
 - ๔.๑ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๗ เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - ๔.๒ สัมปทานเหมืองแร่ ทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างทดแทนขึ้นได้

คำนิยาม

๕. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี (สำหรับ วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้)	หมายถึง	จำนวนที่สินทรัพย์ถูกรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน
ราคาทุน	หมายถึง	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่หน่วยงานจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่หน่วยงานมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น

อสังหาริมทรัพย์ ที่ครอบครอง	หมายถึง	๑. อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ ๒. อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้เช่าภายใต้ สัญญาเช่าการเงิน ๓. อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานเป็นผู้ใช้ประโยชน์ แต่ไม่ใช่ผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน
อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน	หมายถึง	อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ครอบครอง เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้น ของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ ๑) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงาน หรือ ๒) ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ
อสังหาริมทรัพย์ ที่มีไว้ใช้งาน	หมายถึง	อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครองเพื่อใช้ในการผลิต หรือจัดหาสินค้า หรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงาน ของหน่วยงาน

คำศัพท์ที่นิยามในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับอื่น และนำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ มีความหมายเดียวกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าวนั้น และคำศัพท์ทั้งหมดรวบรวมไว้อยู่ในชุดคำศัพท์ บัญชีภาครัฐ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน

๖. ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน อาจจัดประเภทและบันทึกบัญชี เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ถ้าหากว่า (๑) อสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามค่านิยมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ (๒) ผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ ในการรับรู้สินทรัพย์นี้ ทางเลือกในการจัดประเภทนี้มีไว้เพื่อการพิจารณาอสังหาริมทรัพย์แต่ละรายการไป อย่างไรก็ตาม หากหน่วยงานเลือกจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงาน เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท ที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน ต้องบันทึกโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เมื่อหน่วยงานเลือกวิธีการจัดประเภทดังกล่าว หน่วยงาน ต้องเปิดเผยส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเหล่านั้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๘๒ ถึง ๘๖

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๗. มีหลายสถานการณ์ที่หน่วยงานภาครัฐอาจจะมีอสังหาริมทรัพย์ ที่ครอบครองเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ ค่าเช่า และจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานภาครัฐ (นอกเหนือจากรัฐวิสาหกิจ) อาจจัดตั้งขึ้นเพื่อบริหารจัดการทรัพย์สินของรัฐบาลในเชิงพาณิชย์ ในกรณีนี้ นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์ ที่ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ อสังหาริมทรัพย์อื่นที่ครอบครองเป็นไปตามค่านิยม

ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานภาครัฐอื่นอาจมีอสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าและจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และใช้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดในกิจกรรมอื่นของหน่วยงาน (การให้บริการ) เช่น มหาวิทยาลัยหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจเป็นเจ้าของอาคารที่มีวัตถุประสงค์ให้เช่าในเชิงพาณิชย์แก่บุคคลภายนอก มากกว่าที่จะใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๘. หน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของหน่วยงาน ทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากที่ดินหรืออาคารอื่นที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งรวมทั้งอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน การผลิตหรือการจัดหาสินค้าหรือบริการ หรือการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐ สามารถทำให้เกิดกระแสเงินสดเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หน่วยงานภาครัฐอาจใช้อาคารในการผลิตหรือการจัดหาสินค้าและบริการให้แก่ผู้รับ โดยมีการคิดค่าตอบแทนที่คุ้มกับต้นทุนทั้งหมดหรือบางส่วน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานใช้อาคารเพียงเพื่อประกอบการผลิตสินค้าและให้บริการ แต่กระแสเงินสดไม่ได้มาจากเฉพาะอาคารเท่านั้น ยังมาจากสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้ปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
๙. ภาครัฐอาจมีการบริหารจัดการ โดยให้หน่วยงานเป็นผู้ควบคุมและใช้ประโยชน์สินทรัพย์ ซึ่งมีหน่วยงานอื่นเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น หน่วยงานอาจเป็นผู้ควบคุมและบันทึกบัญชีอาคารที่รัฐบาลเป็นเจ้าของตามกฎหมาย ในสถานการณ์เช่นนี้ อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานจะหมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครอง และรับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์ในงบการเงินของหน่วยงานนั้น
๑๐. ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้
 - ๑๐.๑ ที่ดินที่หน่วยงานครอบครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าครอบครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน เช่น ที่ดินที่ครอบครองโดยโรงพยาบาลเพื่อการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ที่อาจจะขายในช่วงเวลาที่ได้ประโยชน์ในอนาคต
 - ๑๐.๒ ที่ดินที่หน่วยงานครอบครองไว้ โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุดูวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต (ถ้าหน่วยงานยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของหน่วยงาน ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน)
 - ๑๐.๓ อาคารที่หน่วยงานเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่หน่วยงานครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาในเชิงพาณิชย์ เช่น มหาวิทยาลัยอาจครอบครองอาคารที่ให้บุคคลภายนอกเช่าในเชิงพาณิชย์
 - ๑๐.๔ อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งหน่วยงานครอบครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาในเชิงพาณิชย์แก่บุคคลภายนอก
 - ๑๐.๕ อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนา เพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

๑๑. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

๑๑.๑ อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าคงเหลือ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งในกรณีดังกล่าว อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือ

๑๑.๒ อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๑ เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (เมื่อมีการประกาศใช้))

๑๑.๓ อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครอง เพื่อใช้ภายในหน่วยงานในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองเพื่อการพัฒนาในอนาคต และนำมาใช้ภายในหน่วยงานในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน เช่น บ้านพักข้าราชการ (ไม่ว่าพนักงานจะจ่ายค่าเช่า ในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม) และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย

๑๑.๔ อสังหาริมทรัพย์ที่ให้หน่วยงานอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

๑๑.๕ อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครองไว้เพื่อให้บริการต่อสังคมและก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานที่จัดหาอาคารที่อยู่อาศัย อาจครอบครองอาคารดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ เพื่อให้เช่าแก่ครอบครัวที่มีรายได้น้อย ในอัตราค่าเช่าที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในสถานการณ์เช่นนี้ถือว่าหน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อให้บริการที่อยู่อาศัย มากกว่าเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้นเป็นเพียงผลพลอยได้ของวัตถุประสงค์ของการครอบครองอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และให้รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

๑๑.๖ อสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานครอบครองไว้เพื่อวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ ที่จะต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

๑๒. ตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด หน่วยงานภาครัฐอาจครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ของการให้บริการ มากกว่าเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ในสถานการณ์เช่นนี้ อสังหาริมทรัพย์จะไม่ใช่ไปตามนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตาม เมื่อหน่วยงานครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในบางสถานการณ์หน่วยงานภาครัฐอาจครอบครองอสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วย (๑) ส่วนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์มากกว่าที่จะให้บริการ และ (๒) ส่วนที่หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น โรงพยาบาลหรือมหาวิทยาลัยอาจเป็นเจ้าของอาคาร ซึ่งในอาคารดังกล่าวมีส่วนหนึ่งก็นำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานของหน่วยงาน และอีกส่วนหนึ่งของอาคารให้เช่าเป็นอพาร์ทเมนต์ในเชิงพาณิชย์ ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) หน่วยงานต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนได้ หน่วยงานจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ต่อเมื่อ

สัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่หน่วยงานถือไว้ เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของหน่วยงานนั้นไม่มีสาระสำคัญ

๑๓. ในบางกรณี หน่วยงานให้บริการเสริมอื่นๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของหน่วยงาน หน่วยงานจะจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีสาระสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น เมื่อส่วนราชการ (๑) ครอบครองอาคารสำนักงานที่มีไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้เช่าในเชิงพาณิชย์โดยเฉพาะ และ (๒) จัดให้มียามรักษาความปลอดภัย และการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารนั้น
๑๔. ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลเป็นเจ้าของโรงแรมหรือห้องพัก ซึ่งมีการบริหารงานโดยหน่วยงานที่เป็นตัวแทนในการบริหารอสังหาริมทรัพย์ การบริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีสาระสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่เพื่อการลงทุน
๑๕. ในบางกรณีอาจเป็นการยากที่จะระบุว่า บริการเสริมนั้นมีสาระสำคัญมากจนทำให้อสังหาริมทรัพย์ขาดคุณสมบัติในการเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในบางครั้งรัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาลที่เป็นเจ้าของโรงแรม อาจโอนความรับผิดชอบให้แก่บุคคลที่สามภายใต้สัญญาการจัดการ เงื่อนไขของสัญญาการจัดการนี้อาจเป็นไปได้หลากหลายรูปแบบ รูปแบบหนึ่งรัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาลอาจเป็นเพียงนักลงทุนประเภทรอรับผลตอบแทน แต่อีกรูปแบบหนึ่งที่แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง รัฐบาลหรือหน่วยงานที่เป็นตัวแทนของรัฐบาล อาจเพียงแต่ต้องการตัดภาระงานประจำวันไปให้แก่บุคคลภายนอก ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานของโรงแรม
๑๖. หน่วยงานต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่า อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ หน่วยงานต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๗ - ๑๕ ย่อหน้าที่ ๘๓.๓ ระบุให้หน่วยงานเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก
๑๗. ในบางกรณี หน่วยงานอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า และถูกใช้งานโดยหน่วยงานที่ควบคุมหรือหน่วยงานที่ถูกควบคุม อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของหน่วยงานเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้น จัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของหน่วยงานทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเฉพาะหน่วยงานที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕ ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของหน่วยงานได้ สถานการณ์เช่นนี้ อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลได้จัดตั้งหน่วยงานที่บริหารจัดการอสังหาริมทรัพย์เพื่อบริหารจัดการอาคารสำนักงานของรัฐบาล ซึ่งอาคารดังกล่าวนำไปให้เช่าแก่หน่วยงานภาครัฐอื่นในเชิงพาณิชย์ ในงบการเงินของหน่วยงานที่บริหารจัดการอสังหาริมทรัพย์นั้น ควรรวมอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อย่างไรก็ตามในงบการเงินรวมของรัฐบาล อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวควรรวมเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การรับรู้รายการ

๑๘. หน่วยงานต้องรับรู้สัทธิทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- ๑๘.๑ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - ๑๘.๒ สามารถวัดราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรม (สำหรับรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตามย่อหน้าที่ ๒๕) ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
๑๙. ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นไปตามเงื่อนไขข้อแรกของการรับรู้รายการหรือไม่ หน่วยงานต้องประเมินระดับของความแน่นอนของการที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคต ตามหลักฐานที่ปรากฏในขณะที่ยอมรับรายการเริ่มแรก ความแน่นอนเพียงพอที่หน่วยงานจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือศักยภาพในการให้บริการในอนาคต เป็นสิ่งจำเป็นที่จะให้การรับประกันได้ว่า หน่วยงานจะได้รับผลตอบแทนจากสินทรัพย์ และเป็นผู้รับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง โดยปกติการให้การรับประกันดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนไปให้แก่หน่วยงาน ซึ่งก่อนที่จะมีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนดังกล่าว รายการจัดหาสินทรัพย์จะยังสามารถยกเลิกได้โดยไม่มีค่าปรับเป็นจำนวนที่มีสาระสำคัญ ทำให้ยังไม่มีกรรับรู้สินทรัพย์
๒๐. โดยปกติรายการจัดหาสินทรัพย์เป็นไปตามเงื่อนไขข้อที่สองของการรับรู้รายการได้โดยไม่ยุ่งยาก เนื่องจากเมื่อหน่วยงานได้รับสินทรัพย์จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยนโดยการซื้อ ย่อมทำให้ทราบราคาทุนของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ในบางกรณีหน่วยงานอาจได้รับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาโดยไม่มีต้นทุนหรือมีต้นทุนน้อยมาก ในกรณีนี้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนให้วัดโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา
๒๑. ภายใต้หลักการรับรู้รายการ หน่วยงานต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรก ที่ทำให้หน่วยงานได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์
๒๒. ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๘ หน่วยงานต้องไม่รวมต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวัน เป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่ต้องรับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลัก ๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไปและอาจรวมถึงต้นทุนค่าขึ้นส่วนขึ้นเล็ก ๆ ด้วย วัตถุประสงค์ของรายการจ่ายเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซม และบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์
๒๓. ขึ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแทน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ หน่วยงานต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และหน่วยงานต้องตัดรายการขึ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของขึ้นส่วนนั้น ตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

๒๔. หน่วยงานต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ
๒๕. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ราคาทุนของสินทรัพย์นั้นจะวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา
๒๖. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
๒๗. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้
- ๒๗.๑ ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)
 - ๒๗.๒ ขาดทุนจากการดำเนินงาน ที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้
 - ๒๗.๓ จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากอุบัติเหตุ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้าง หรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
๒๘. หากหน่วยงานซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ หน่วยงานต้องบันทึกราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสด และจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมด ให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ
๒๙. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ตัวอย่างเช่น รัฐบาลอาจโอนอาคารสำนักงานที่ไม่ได้ใช้งานให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยไม่มีค่าใช้จ่าย และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำอาคารดังกล่าวไปให้เช่าในราคาตลาด นอกจากนี้ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยนโดยใช้อำนาจายัด ในสถานการณ์เช่นนี้ ราคาทุนของสินทรัพย์นั้นต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ได้รับสินทรัพย์นั้นมา
๓๐. ในกรณีที่หน่วยงานรับรู้ราคาทุนเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๒๕ มูลค่ายุติธรรมนั้นถือเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ และหน่วยงานต้องตัดสินใจในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรก โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ตามย่อหน้าที่ ๓๙-๖๑) หรือวิธีราคาทุน (ตามย่อหน้าที่ ๖๒)
๓๑. ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่า ที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินในย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า นั่นคือสินทรัพย์จะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน
๓๒. เงินส่วนเกินใด ๆ ที่จ่ายตามสัญญาเช่า ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ดังนั้นจึงให้รวมจำนวนดังกล่าวในราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ให้แยกออกจากหนี้สิน หากส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากสัญญาเช่า ถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม คือ ส่วนได้เสีย ไม่ใช่ตัวอสังหาริมทรัพย์ แนวทางในการกำหนดมูลค่า

ยุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดไว้ในส่วนของวิธีมูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๕๘ แนวทางนี้ยังใช้กับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อใช้มูลค่าดังกล่าวเป็นราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

๓๓. หน่วยงานอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบางรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการ จากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวแทนและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทน คำอธิบายต่อไปนี้อ้างอิงถึงการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนกับสินทรัพย์อื่น และยังใช้ได้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (๑) การแลกเปลี่ยนนั้นไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ (๒) หน่วยงานไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับและสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน
๓๔. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้หน่วยงานพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตหรือศักยภาพในการให้บริการที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลง อันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้
- ๓๔.๑ ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับหรือศักยภาพในการให้บริการจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ
- ๓๔.๒ รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- ๓๔.๓ ความแตกต่างในย่อหน้าที่ ๓๔.๑ หรือ ๓๔.๒ มีสาระสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน
๓๕. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้ จะถือว่าหน่วยงานสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (๑) ไม่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น หรือ (๒) สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม หากหน่วยงานสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มา หรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

นโยบายการบัญชี

๓๖. ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๔๐ หน่วยงานต้องใช้นโยบายการบัญชีโดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ หรือ วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๒ และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของหน่วยงาน
๓๗. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุว่าหน่วยงานจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ ก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น เกี่ยวกับผลกระทบของรายการเหตุการณ์อื่น หรือสภาพของสถานะทางการเงิน ผลประกอบการทางการเงิน หรือกระแสเงินสดของหน่วยงาน ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่นำเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม
๓๘. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ กำหนดให้ทุกหน่วยงานวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระหรือหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง และประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่ และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๓๙. หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙.
๔๐. เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามย่อหน้าที่ ๖ หน่วยงานไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีตามย่อหน้าที่ ๓๖ ได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น
๔๑. หน่วยงานต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดที่เกิดขึ้น
๔๒. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คือราคาที่อสังหาริมทรัพย์นั้นมีการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ ๕) มูลค่ายุติธรรมจะไม่รวมราคาส่วนที่ปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลงเนื่องจากเงื่อนไขหรือสถานการณ์พิเศษ เช่น การจัดหาเงินแบบพิเศษ การขายและการเช่ากลับคืน สิ่งตอบแทนพิเศษ หรือสิทธิพิเศษที่ได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขาย
๔๓. หน่วยงานต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่หักต้นทุนในการทำรายการที่อาจเกิดขึ้นในการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
๔๔. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องสะท้อนถึงสภาพตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

๔๕. มูลค่ายุติธรรมเป็นมูลค่าเฉพาะ ณ เวลาในวันใดวันหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากสภาพของตลาดอาจเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จำนวนที่รายงานเป็นมูลค่ายุติธรรมอาจไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสม หากทำการประมาณ ณ เวลาอื่น คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมนั้นมีข้อสมมติว่า การแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นพร้อมกัน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาที่ตกลงกันระหว่างบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ที่มีความรอบรู้และเต็มใจ ในการแลกเปลี่ยนซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้น หากการแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขาย เกิดขึ้นไม่พร้อมกัน
๔๖. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติ ที่มีเหตุผลและมีหลักฐานสนับสนุนได้ โดยข้อสมมตินั้นสะท้อนถึงสิ่งที่ผู้มีความรอบรู้และเต็มใจได้คาดการณ์ เกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในอนาคตภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะที่เดียวกันก็ต้อง สะท้อนถึงกระแสเงินสดจ่ายต่าง ๆ (รวมทั้งค่าเช่า และกระแสเงินสดจ่ายอื่น ๆ) ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องจาก อสังหาริมทรัพย์ กระแสเงินสดจ่ายบางรายการได้สะท้อนอยู่ในหนี้สินแล้ว ในขณะที่รายการอื่นที่เกี่ยวข้อง กับกระแสเงินสดจ่ายยังไม่มีรับรู้ในงบการเงินจนกระทั่งในภายหลัง (ตัวอย่าง การจ่ายเงินรายงวด เช่น ค่าเช่า ที่อาจเกิดขึ้น)
๔๗. ย่อหน้าที่ ๓๑ ได้รับความบกพร่องในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ของราคาทุนของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ย่อหน้าที่ ๓๙ กำหนดให้หน่วยงานต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าใหม่ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (ถ้าจำเป็น) ในสัญญาเช่าที่มีการเจรจาต่อรองที่อัตราตลาด มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาสุทธิด้วยค่าเช่าทั้งสิ้นที่คาดไว้ (รวมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกันหนี้สินที่รับรู้) ต้องมีค่า เท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมต้องไม่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าในทางบัญชี สินทรัพย์ที่เช่าและหนี้สินจะถูกรับรู้ด้วย มูลค่ายุติธรรมหรือด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำตามย่อหน้าที่ ๒๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้น การวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่เช่า จากราคาทุนที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๑ เป็นมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๙ ต้องไม่ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนเริ่มแรก ยกเว้นมูลค่า ยุติธรรมนี้มีการวัดมูลค่า ณ เวลาที่ต่างกันไป กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้น ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก
๔๘. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง “ความรอบรู้และเต็มใจ” ในที่นี้ “ความรอบรู้” หมายถึงทั้งผู้ซื้อและผู้ขาย ได้รับข้อมูลอย่างสมเหตุผล เกี่ยวกับลักษณะและคุณสมบัติของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมถึงประโยชน์ ใช้สอยที่แท้จริง ศักยภาพในการใช้สินทรัพย์ และสภาพของตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ซื้อที่มีความ เต็มใจมีแรงจูงใจที่จะซื้อแต่ไม่ใช่ว่าการบังคับให้ซื้อ ผู้ซื้อไม่ต้องมีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะซื้อ หรือมุ่งมั่นที่จะซื้อในราคาใดก็ได้ ผู้ที่จะซื้อจะไม่จ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ซื้อและผู้ขาย ที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะซื้อขาย
๔๙. ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายต้องไม่ใช่ผู้ที่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะขาย หรือผู้ที่ถูกบังคับให้ขาย ณ ราคาใด ก็ได้ หรือผู้ที่ประวิงการขาย เพื่อให้ได้ราคาขายที่ไม่ถือเป็นราคาที่เหมาะสมในสภาพตลาดปัจจุบัน ผู้ขายที่มีความ เต็มใจขายเป็นผู้ที่มีแรงจูงใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามเงื่อนไขของตลาดเพื่อให้ได้ราคา ที่ดีที่สุด ในสถานการณ์จริง เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แท้จริงจะไม่เข้าข่ายข้อพิจารณา นี้ เพราะผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นเจ้าของในทางทฤษฎี (ตัวอย่างเช่น ผู้ขายที่เต็มใจขายจะไม่คำนึงถึง สถานการณ์ทางภาษีที่เฉพาะของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)

๕๐. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง รายการที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งหมายถึง รายการที่ผู้มีส่วนร่วมไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษ ที่ก่อให้เกิดการตกลงราคาซึ่งไม่ได้สะท้อนถึงสภาพตลาด รายการนี้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีส่วนร่วมไม่มีความเกี่ยวข้องกัน และเจรจาต่อรองในลักษณะที่เป็นอิสระจากกัน
๕๑. ตามปกติหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาปัจจุบันในตลาดที่มีการซื้อขายคล่องสำหรับ อสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันทั้งสภาพและทำเลที่ตั้ง และอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาเช่า หรือสัญญาอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน หน่วยงานต้องระบุความแตกต่างในลักษณะ ทำเลที่ตั้ง หรือสภาพของอสังหาริมทรัพย์ หรือเงื่อนไขในสัญญาเช่า หรือสัญญาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์
๕๒. หากไม่มีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๕๑ ให้หน่วยงานพิจารณาข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ รวมถึง
- ๕๒.๑ ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องของอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ สภาพ หรือทำเลที่ตั้งที่แตกต่างกัน (หรืออยู่ภายใต้สัญญาเช่าหรือสัญญาอื่น ๆ ที่แตกต่างกัน) โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงความแตกต่างนั้น
- ๕๒.๒ ราคาล่าสุดของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีระดับการซื้อขายคล่องรองลงมา โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจตั้งแต่วันที่เกิดการซื้อขายด้วยราคาดังกล่าว และ
- ๕๒.๓ ประเมินการกระแสเงินสดคิดลด โดยใช้พื้นฐานของประมาณการที่เชื่อถือได้ของกระแสเงินสดในอนาคต ที่สนับสนุนด้วยเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่มีอยู่ และสัญญาอื่น ๆ และ (หากเป็นไปได้) หลักฐานภายนอก เช่น ค่าเช่าในตลาดปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน ในทำเลเดียวกันและสภาพเหมือนกัน และใช้วิธีการคิดลดที่สะท้อนถึงการประเมินของตลาดปัจจุบัน ในเรื่องของความไม่แน่นอนของจำนวนเงิน และจังหวะเวลาของกระแสเงินสด
๕๓. ในบางกรณี แหล่งต่าง ๆ ที่กล่าวถึงในย่อหน้าก่อน อาจให้ข้อสรุปเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แตกต่างกัน หน่วยงานต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นอย่างน่าเชื่อถือที่สุดภายใต้ช่วงของการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผล
๕๔. ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานชัดเจนตั้งแต่เมื่อหน่วยงานเริ่มได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิม ได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) โดยหลักฐานนั้นชี้ชัดว่าความผันแปรในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลนั้นกว้างมาก และเป็นการยากที่จะประมาณความน่าจะเป็นของประมาณการดังกล่าว จนทำให้ประโยชน์ในการใช้ตัวเลขประมาณการมูลค่ายุติธรรมเพียงค่าเดียวนั้นมีน้อยมาก กรณีเช่นนี้ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่สามารถหาได้อย่างน่าเชื่อถือและอย่างต่อเนื่อง (ดูย่อหน้าที่ ๕๙)
๕๕. มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ตามวิธีระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงความรู้และการประมาณของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงการประมาณของหน่วยงาน รวมถึงผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีเฉพาะต่อหน่วยงานและไม่เกี่ยวข้อง กับหน่วยงานโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมจะไม่สะท้อนถึงปัจจัยต่อไปนี้ เนื่องจากโดยปกติแล้วผู้ซื้อและผู้ขายที่รอบรู้และเต็มใจในการซื้อขายมักจะไม่มีข้อมูลดังกล่าว

- ๕๕.๑ มูลค่าส่วนเพิ่มที่เกิดจากการมีกลุ่มของอสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่ต่าง ๆ
- ๕๕.๒ การประสานประโยชน์ จากการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนร่วมกับสินทรัพย์อื่น ๆ
- ๕๕.๓ สิทธิหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีผลเฉพาะต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น และ
- ๕๕.๔ ผลประโยชน์ทางภาษีหรือภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น

๕๖. ในการหามูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องไม่บันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงินแล้วซ้ำอีก เช่น

- ๕๖.๑ อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์ หรือเครื่องปรับอากาศ มักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- ๕๖.๒ หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้ว เนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว หน่วยงานต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก
- ๕๖.๓ มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้า หรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากหน่วยงานรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก
- ๕๖.๔ มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ครอบคลุมภายใต้สัญญาเช่า สะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่าย (รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นซึ่งหน่วยงานต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้น หากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่าย จึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่ได้รับรู้ เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม

๕๗. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ได้สะท้อนถึงรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะจ่าย เพื่อปรับปรุงหรือทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นดีขึ้น และไม่ได้สะท้อนถึงผลประโยชน์ในอนาคตที่เกี่ยวข้อง ที่จะได้รับจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตนั้น

๕๘. ในบางกรณี หน่วยงานคาดว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะต้องจ่าย ซึ่งเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากรายจ่ายที่เกี่ยวกับหนี้สินที่รับรู้แล้ว) สูงกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต หน่วยงานต้องใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาว่าควรรับรู้รายการหนี้สินหรือไม่ และหากต้องรับรู้รายการหนี้สินจะวัดมูลค่าหนี้สินอย่างไร

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

๕๙. ข้อสันนิษฐานที่ได้แย้งได้อย่างหนึ่งคือ หน่วยงานจะสามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่า เมื่อหน่วยงานเริ่มได้ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) หน่วยงานไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อ รายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อยและการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ หากหน่วยงานระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้น ไม่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่หน่วยงานคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน) หากหน่วยงานระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง) ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง หน่วยงานต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น

๕๙ก. เมื่อใดที่หน่วยงานเริ่มสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ที่แต่ก่อนหน่วยงานวัดมูลค่าที่ราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น ให้ถือว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้า ๕๙ หน่วยงานจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว ด้วยวิธีราคาทุน ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

๕๙ข. ข้อสันนิษฐานที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือนั้น จะสามารถโต้แย้งได้ในการรับรู้เริ่มแรกเท่านั้น การที่หน่วยงานวัดมูลค่ายุติธรรมของรายการใดรายการหนึ่งของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างได้ อาจไม่สามารถสรุปได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างเสร็จสิ้นแล้ว ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

๖๐. ในกรณียกเว้นตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้า ๕๙ หน่วยงานต้องใช้วิธีราคาทุน ในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แล้ว หน่วยงานยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างก่อสร้าง ในกรณีดังกล่าว แม้ว่าหน่วยงานอาจใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ หน่วยงานยังคงต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์รายการที่เหลืออื่น ๆ ต่อไป

๖๑. หากหน่วยงานใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว หน่วยงานต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือหน่วยงานเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้ จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

วิธีราคาทุน

๖๒. หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก หน่วยงานที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมด ด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กล่าวคือ ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การโอน

๖๓. การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

๖๓.๑ เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในหน่วยงานเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

๖๓.๒ เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

๖๓.๓ สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในหน่วยงานเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖๓.๔ เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับหน่วยงานอื่น (ในเชิงพาณิชย์) ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖๔. การใช้งานอสังหาริมทรัพย์ของรัฐบาลอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลตัดสินใจเข้าใช้งานอาคารที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในปัจจุบัน หรือเปลี่ยนจากอาคารที่ใช้งานอยู่ในปัจจุบันเป็นโรงแรม และมีการบริหารงานโดยบุคคลภายนอก ในกรณีแรกหน่วยงานต้องบันทึกบัญชีอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจนถึงวันที่เริ่มเข้าครอบครองเพื่อใช้งาน ส่วนในกรณีหลังหน่วยงานต้องบันทึกบัญชีอาคารดังกล่าวเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนถึงวันที่หยุดครอบครองเพื่อใช้งานและจัดประเภทใหม่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๖๕. ย่อหน้าที่ ๖๓.๒ กำหนดให้หน่วยงานโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งาน โดยมีหลักฐานของการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายเมื่อหน่วยงานตัดสินใจที่จะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยไม่มีการพัฒนา หน่วยงานต้องถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จนกว่าจะมีการตัดรายการออกจากงบแสดงฐานะการเงิน และต้องไม่จัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกันหากหน่วยงานมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ในปัจจุบันใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์

เพื่อการลงทุนต่อในอนาคต หน่วยงานต้องถือว่าสินทรัพย์นั้นยังคงเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และต้องไม่โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในระหว่างที่มีการพัฒนาใหม่

๖๖. หน่วยงานที่บริหารจัดการสินทรัพย์ของรัฐบาล อาจพบทวนว่าอาคารที่ครอบครองอยู่ เป็นไปตามข้อกำหนดของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ ถ้าหน่วยงานครอบครองอาคารไว้เพื่อขาย อาคารดังกล่าวจะจัดเป็นสินค้าน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลตัดสินใจที่จะครอบครองอาคารไว้ เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า และจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ อาคารดังกล่าวจะจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตั้งแต่วันเริ่มแรกของการนำไปให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน
๖๗. ย่อหน้าที่ ๖๘ ถึง ๗๓ ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ในกรณีที่หน่วยงานเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากหน่วยงานเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และสินค้าน่าเชื่อถือ จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลง และจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง
๖๘. ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือสินค้าน่าเชื่อถือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน เป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง สินค้าน่าเชื่อถือ (เมื่อมีการประกาศใช้)
๖๙. หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน หน่วยงานต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรม ด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
๗๐. หน่วยงานต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น ด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กล่าวคือ
- ๗๐.๑ กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้น และมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากตีราคาสินทรัพย์” ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน

๗๐.๒ กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

๗๐.๒.๑ หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้น เป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ค่าที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด จะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน

๗๐.๒.๒ ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ ๗๐.๒.๑ ให้รับรู้ในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ในสินทรัพย์สุทธิ/ส่วนทุน หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย

๗๑. การโอนจากสินค้าย่อยไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอน ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด
๗๒. วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้าย่อยไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้าย่อย
๗๓. เมื่อหน่วยงานเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้ใน รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

การจำหน่าย

๗๔. หน่วยงานต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อหน่วยงานจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการให้บริการจากการจำหน่ายอีก
๗๕. การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงิน ในการพิจารณาวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า และพิจารณาแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับดังกล่าว นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการขายและเช่ากลับคืน
๗๖. ตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ ๑๘ หากหน่วยงานรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หน่วยงานต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออก ในกรณีที่หน่วยงานบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน ส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนอาจไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหาก หากในทางปฏิบัติ หน่วยงานไม่สามารถหามูลค่าตามบัญชีเฉพาะของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน หน่วยงานอาจใช้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทน เป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ เวลาที่หน่วยงานได้มาหรือสร้างสินทรัพย์นั้น ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

อาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นแล้ว ในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ควรลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนเป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติ ทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน คือให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแทนไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแทน

๗๗. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่าย กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้รายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย ในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)
๗๘. หน่วยงานรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับ จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยให้มีการผ่อนชำระเป็นงวด ให้รับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรก ด้วยราคาเทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างจำนวนที่จะได้รับกับราคาเทียบเท่าราคาเงินสดจะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ย โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๙ เรื่อง รายได้จากรายการที่มีการแลกเปลี่ยน (เมื่อมีการประกาศใช้)
๗๙. หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๙ เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสม สำหรับหนี้สินที่หน่วยงานยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว
๘๐. ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สาม สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสียหรือยกเลิก ต้องรับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น
๘๑. การด้อยค่าหรือผลขาดทุนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การขอเงินคืน หรือการจ่ายเงินค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อที่เกิดขึ้นภายหลัง หรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อเปลี่ยนแทน เป็นเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกันดังต่อไปนี้
- ๘๑.๑ การด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ๘๑.๒ การเลิกใช้หรือการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๗๔ ถึง ๗๙ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้
- ๘๑.๓ ค่าชดเชยจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิก ให้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย เมื่อหน่วยงานมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น
- ๘๑.๔ ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ฟื้นฟู ซ่อม หรือก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทน ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๔ ถึง ๓๕ ของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน

๘๒. การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๓ เรื่อง สัญญาเช่า เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะต้องเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า หน่วยงานซึ่งครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามวิธีสัญญาเช่า การเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ต้องเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงิน และด้านผู้ให้เช่าสำหรับ สัญญาเช่าดำเนินงาน

๘๓. หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

๘๓.๑ หน่วยงานใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

๘๓.๒ หากหน่วยงานใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานจัดประเภท และบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือ ตามสัญญาเช่าดำเนินงาน เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ และในสถานการณ์ใด

๘๓.๓ หากการจัดประเภททำได้ยาก (ดูย่อหน้า ๑๖) เกณฑ์ใดที่หน่วยงานใช้ในการแยกอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ในการแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

๘๓.๔ วิธีการและข้อสมมติที่มีสาระสำคัญ ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมทั้งข้อความที่ระบุว่า การกำหนดมูลค่ายุติธรรมมีหลักฐานสนับสนุนจากตลาด หรือกำหนดจาก ปัจจัยอื่น (ซึ่งหน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูล) เนื่องจากลักษณะเฉพาะของอสังหาริมทรัพย์นั้น และการขาด ข้อมูลของตลาดที่เปรียบเทียบได้

๘๓.๕ ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระหรือหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญ ในวิชาชีพและมีประสบการณ์ ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการ ประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าว หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย

๘๓.๖ จำนวนที่ได้รับรู้ในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่าย สำหรับ

๘๓.๖.๑ รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๘๓.๖.๒ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจาก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และ

๘๓.๖.๓ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจาก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

๘๓.๗ ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือการโอนรายได้ และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

๘๓.๘ ภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๘๔. นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๓ แล้ว หน่วยงานที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๓๙ ถึง ๖๑ ต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบบยอด ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด โดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้
- ๘๔.๑ ส่วนเพิ่ม โดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
 - ๘๔.๒ ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมหน่วยงาน
 - ๘๔.๓ การจำหน่าย
 - ๘๔.๔ ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
 - ๘๔.๕ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิ ที่เกิดจากการแปลงค่าบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่าบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ มาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน
 - ๘๔.๖ การโอนไปหรือโอนกลับจากสินค้าคงเหลือและอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ
 - ๘๔.๗ การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ
๘๕. เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๖ หน่วยงานต้องเปิดเผยการกระทบบยอดระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้วซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวมของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับและยอดปรับปรุงที่มีสาระสำคัญอื่น ๆ
๘๖. ในกรณียกเว้นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ ๕๙ เมื่อหน่วยงานวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๑๗ เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การกระทบบยอดที่ระบุในย่อหน้าที่ ๘๔ จะต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น นอกจากนี้หน่วยงานต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้
- ๘๖.๑ รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - ๘๖.๒ คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - ๘๖.๓ ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)
 - ๘๖.๔ เมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - ๘๖.๔.๑ ข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - ๘๖.๔.๒ มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และ
 - ๘๖.๔.๓ จำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

วิธีราคาทุน

๘๗. นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๘๓ แล้ว หน่วยงานที่ใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ ๖๒ ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

๘๗.๑ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้

๘๗.๒ อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

๘๗.๓ มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนสะสมจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

๘๗.๔ การกระหายอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวด โดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

๘๗.๔.๑ ส่วนเพิ่ม โดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการซื้อ กับส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายการในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

๘๗.๔.๒ ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ

๘๗.๔.๓ การจำหน่าย

๘๗.๔.๔ ค่าเสื่อมราคา

๘๗.๔.๕ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้ และจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับรายการในระหว่างงวด ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๒๖ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เมื่อมีการประกาศใช้)

๘๗.๔.๖ ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่าบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

๘๗.๔.๗ การโอนไปหรือโอนกลับจากสินค้าคงเหลือและอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

๘๗.๔.๘ การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

๘๗.๕ มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕๙ เมื่อหน่วยงานไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

๘๗.๕.๑ รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๘๗.๕.๒ คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

๘๗.๕.๓ ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

การปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

๘๘. ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม หน่วยงานต้องรับรู้ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ในงวดบัญชีที่มีการนำมาตราฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้

๘๘.๑ หากหน่วยงานได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามค่านิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ ๕ และแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ ๔๒ ถึง ๕๘) หน่วยงานอาจปฏิบัติดังนี้

๘๘.๑.๑ ปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ในงวดแรกสุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

๘๘.๑.๒ ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

๘๘.๒ หากหน่วยงานไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ ๘๘.๑ ต่อสาธารณะ หน่วยงานไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

๘๙. เมื่อมีการนำมาตราฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก หน่วยงานอาจเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีการรับรู้ไว้แล้วในงบการเงินของหน่วยงาน ในกรณีนี้ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้หน่วยงานปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ด้วยผลของรายการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในงวดบัญชีที่มีการนำมาตราฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้กำหนดให้มีการปฏิบัติที่แตกต่างจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ กำหนดให้ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบยกเว้นในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ แต่มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เพียงแต่สนับสนุนให้ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบในบางสถานการณ์

๙๐. เมื่อหน่วยงานเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก การปรับปรุงรายได้สูง/(ต่ำ)กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด ให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

๙๑. หน่วยงานที่ (๑) ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก และ (๒) เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการ หรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้น เป็นการปรับปรุงในรายได้สูง/(ต่ำ) กว่าค่าใช้จ่ายสะสมยกมาต้นงวด สำหรับงวดที่หน่วยงานได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้หากหน่วยงานได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๘๘.๑ หากหน่วยงานไม่เคยเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๘๘.๑ และย่อหน้าที่ ๘๘.๒

วิธีราคาทุน

๙๒. ก่อนที่จะมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานอาจรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามหลักการอื่นที่ไม่ใช่ราคาทุน เช่น มูลค่ายุติธรรม หรือวัดมูลค่าตามหลักการอื่น หน่วยงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด สำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี เมื่อหน่วยงานเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรกและเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มด้วย
๙๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ ฉบับที่ ๓ กำหนดให้หน่วยงานนำนโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนใหม่ มาใช้กับงบการเงินทุกงวดย้อนหลังยกเว้นกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ดังนั้น หากหน่วยงาน (๑) เริ่มรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นครั้งแรกในราคาทุน และ (๒) เลือกใช้วิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ หน่วยงานต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วยเสมือนว่าหน่วยงานได้ใช้นโยบายการบัญชีนั้นมาตั้งแต่ต้น
๙๔. สำหรับหน่วยงานที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๓๓ ถึง ๓๕ เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการในอนาคต

วันถือปฏิบัติ

๙๕. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากหน่วยงานนำมาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้ ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๕๙ หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

ข้อเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IPSAS ๑๖)

๑. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการตัดเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนี้
 - ๑.๑ เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ ตามย่อหน้าที่ ๓. และ ๔.
 - ๑.๒ ตัวอย่างประกอบบางรายการที่ไม่พบในหน่วยงานภาครัฐของไทย ตามย่อหน้าที่ ๑๒. และ ๑๓.
 - ๑.๓ การให้พิจารณามูลค่าเฉพาะหน่วยงานในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากรายการ แลกเปลี่ยน โดยพิจารณาจากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ตามย่อหน้าที่ ๓๗. (วรรคท้าย)
 - ๑.๔ การถือปฏิบัติเกณฑ์คงค้างเป็นครั้งแรก ตามย่อหน้าที่ ๔๑. - ๔๓.
 - ๑.๕ การแก้ไขเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับอื่นที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๑A.
 - ๑.๖ การถือปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างภายหลังวันที่ที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศฉบับนี้ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๒.
 - ๑.๗ การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ ของปี ค.ศ. ๒๐๐๑ ตามย่อหน้าที่ ๑๐๓.
๒. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มเติมถ้อยคำที่นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ ฉบับที่ ๑๖ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนี้
 - ๒.๑ คำนิยาม “อสังหาริมทรัพย์ที่ครอบครอง” (ย่อหน้าที่ ๕.)
 - ๒.๒ กำหนดหน่วยงานภาครัฐเพิ่มเติมจากผู้ประเมินราคาอิสระ ในการสนับสนุนให้หน่วยงานใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้าที่ ๓๘.)
๓. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเปลี่ยนถ้อยคำจากคำว่า “ที่ถือครอง” (Hold) เป็นคำว่า “ครอบครอง” (Occupied) ในมาตรฐานการบัญชีภาครัฐทั้งฉบับ เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานภาครัฐของไทย
๔. มาตรฐานการบัญชีภาครัฐฉบับนี้มีการเพิ่มคำขยายเพื่อให้เกิดความเข้าใจเรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรม ในการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากรายการที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน (ย่อหน้าที่ ๑๘.๒)