

แนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์
ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน
และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน
(แก้ไขครั้งที่ 1)

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

บทนำ	
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การนำเสนองบการเงิน	3
เครื่องมือทางการเงิน	4
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	57
สัญญาเช่า	79
งบการเงินรวม	95
ผลกำไรและขาดทุน	96
การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย	101
ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ	115
การเปิดเผยข้อมูล	129
วันถือปฏิบัติ	140
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	141
ภาคผนวก ก แนวทางปฏิบัติ	
ภาคผนวก ข คำนิยาม	
ภาคผนวก ค รูปแบบการแสดงรายการในงบการเงินของกองทุน	

บทนำ

ปัจจุบันกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุนต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน ที่มีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ปี 2543 ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวจัดทำขึ้นตามแนวปฏิบัติทางบัญชีและการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุนซึ่งยอมรับกันในประเทศสหรัฐอเมริกา (Auditing and Accounting Guide for Audits of Investment Companies – Proposed 1998) ของ AICPA (American Institution of Certified Public Accountants) ซึ่งอาจไม่ครอบคลุมธุรกรรมที่เกิดขึ้นในปัจจุบันซึ่งได้รับการพัฒนาไปอย่างมากนับจากปี 2543 รวมถึงกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน นอกจากนี้ ปัจจุบันประเทศไทยได้มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards หรือ IFRS) ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในประเทศไทยจะต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วย ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุนจะถูกลบเลิกเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2563 ดังนั้นสมาคมบริษัทจัดการลงทุน (Association of Investment Management Companies หรือ AIMC) จึงได้จัดทำแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน (“แนวปฏิบัติทางบัญชี”) เพื่อนำมาถือปฏิบัติกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่ารายการ การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการรายงานทางการเงิน โดยพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินที่กล่าวถึงในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ ให้หมายถึง มาตรฐานรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ที่มีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีของงบการเงิน

วัตถุประสงค์

1. แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในการจัดทำงบการเงินเพื่อนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

ขอบเขต

2. แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน ซึ่งหมายถึง กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐาน ที่จัดตั้งขึ้นตามประกาศของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ไม่รวมถึงกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ ทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน และทรัสต์เพื่อการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานอื่นใดที่มีการกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีไว้เป็นการเฉพาะ (รวมทั้งหมดเรียกว่า “กิจการ”) โดย

ไม่อ้างอิงถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีในเรื่องที่แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ ส่วนเรื่องที่แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดไว้ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีที่มีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีของงบการเงิน

การนำเสนองบการเงิน

ส่วนประกอบของงบการเงิน

3. งบการเงินที่สมบูรณ์ของกิจการต้องประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้

- 3.1 งบแสดงฐานะการเงิน
- 3.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- 3.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ
- 3.4 งบกระแสเงินสด
- 3.5 หมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 3.6 งบประกอบรายละเอียดเงินลงทุน

การแสดงรายการในงบการเงินที่ระบุไว้ในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้รวมอยู่ในภาคผนวก ค เรื่อง รูปแบบการแสดงผลการดำเนินงานของกิจการ

ในกรณีที่ลักษณะหรือสภาพของธุรกิจไม่มีรายการที่ต้องแสดงผลการตามรูปแบบการแสดงผลการดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ ให้จัดเว้นไม่ต้องแสดงผลการที่ไม่มีดังกล่าว

กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อสะท้อนสถานการณ์พิเศษใด ๆ เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินได้ถูกนำเสนอตามความเป็นจริงในทุกประการ

เครื่องมือทางการเงิน

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

4. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการเป็นคู่สัญญาตามข้อกำหนดของตราสารนั้น (ดูภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก1 และ ก2 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) เมื่อกิจการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินใด ๆ เป็นครั้งแรก กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 19 และ 20 และวัดมูลค่าตามย่อหน้าที่ 21 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

วิธีปกติของการซื้อหรือขายสินทรัพย์ทางการเงิน

5. การซื้อหรือการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวิธีปกติต้องรับรู้รายการหรือตัดรายการโดยใช้การบัญชีวันซื้อหรือการขายบัญชีวันชำระตามความเหมาะสม (ดูภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก3 – ก6 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)

การตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงิน

6. กิจการต้องตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงิน เฉพาะเมื่อ
 - 6.1 สิทธิตามสัญญาที่จะได้รับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงินได้หมดอายุ หรือ
 - 6.2 กิจการโอนสินทรัพย์ทางการเงินตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 7 และ 8 และการโอนนั้นเข้าเงื่อนไขการตัดรายการตามย่อหน้าที่ 9 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ (ดูย่อหน้าที่ 5 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ สำหรับการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวิธีปกติ)
7. กิจการโอนสินทรัพย์ทางการเงิน ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 7.1 กิจการโอนสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงินนั้น หรือ
 - 7.2 กิจการยังคงไว้ซึ่งสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงิน แต่รับภาระผูกพันตามสัญญาที่จะจ่ายกระแสเงินสดนั้นให้กับผู้รับรายใดรายหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งรายตามข้อตกลงที่เป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 8 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
8. เมื่อกิจการยังคงไว้ซึ่งสิทธิตามสัญญาที่จะได้รับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงิน (“สินทรัพย์เดิม”) แต่รับภาระผูกพันตามสัญญาที่จะจ่ายชำระกระแสเงินสดนั้นให้กับกิจการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการ (“ผู้รับคนสุดท้าย”) ถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการโอนสินทรัพย์ทางการเงิน ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสามข้อดังต่อไปนี้
 - 8.1 กิจการไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายเงินจำนวนหนึ่งให้กับผู้รับคนสุดท้าย หากกิจการไม่ได้รับชำระเงินจำนวนเดียวกันจากสินทรัพย์เดิม เงินล่วงหน้าระยะสั้นที่กิจการให้ไปโดยที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินต้นคืนเต็มจำนวนรวมทั้งดอกเบี้ยค้างรับตามอัตราดอกเบี้ยตลาดไม่ถือเป็นการผิดเงื่อนไขนี้
 - 8.2 กิจการมีเงื่อนไขตามสัญญาที่ห้ามมิให้กิจการขายสินทรัพย์เดิมหรือวางสินทรัพย์เดิมเป็นหลักประกัน นอกจากใช้เป็นหลักประกันสำหรับภาระผูกพันที่จะจ่ายกระแสเงินสดให้แก่ผู้รับคนสุดท้าย
 - 8.3 กิจการมีภาระผูกพันที่จะส่งมอบกระแสเงินสดใด ๆ ที่กิจการรับชำระแทนผู้รับคนสุดท้ายโดยไม่ล่าช้าอย่างมีสาระสำคัญ นอกจากนั้น กิจการไม่มีสิทธิที่จะนำกระแสเงินสดดังกล่าวไปลงทุนใหม่ เว้นแต่เป็นเงินลงทุนในเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (ตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด) ในช่วงระยะเวลาชำระสั้นๆ จากวันที่รับชำระถึงวันที่กำหนดให้ส่งมอบกระแสเงินสดให้ผู้รับคนสุดท้าย และดอกเบี้ยที่เกิดจากการลงทุนนั้นให้ส่งผ่านไปยังผู้รับคนสุดท้ายด้วย
9. เมื่อกิจการโอนสินทรัพย์ทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 7 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) กิจการต้องประเมินว่ากิจการยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ทางการเงินไว้มากน้อยเพียงใด
 - 9.1 หากกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินนั้น และรับรู้สิทธิหรือภาระผูกพันใด ๆ ที่เกิดขึ้นหรือที่ยังคงไว้จากการโอนเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกจากกัน
 - 9.2 หากกิจการยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงินนั้น กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินนั้นต่อไป

- 9.3 หากกิจการไม่ได้โอนหรือไม่ได้คงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงินนั้น กิจการต้องพิจารณาว่ากิจการยังคงมีการควบคุมสินทรัพย์ทางการเงินนั้นอยู่หรือไม่
- 9.3.1 หากกิจการไม่ได้คงไว้ซึ่งการควบคุม กิจการต้องตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินนั้น และรับรู้สิทธิหรือภาระผูกพันใด ๆ ที่เกิดขึ้นหรือที่ยังคงไว้จากการโอนเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกจากกัน
- 9.3.2 หากกิจการยังคงไว้ซึ่งการควบคุม กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินนั้นต่อไป ตราบเท่าที่กิจการยังคงมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในสินทรัพย์ทางการเงินนั้น
10. การประเมินการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน (ดูย่อหน้า 9 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) ให้เปรียบเทียบฐานะเปิดของกิจการทั้งก่อนและหลังการโอนกับความผันผวนของจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดสุทธิของสินทรัพย์ที่โอน กิจการยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงิน หากฐานะเปิดต่อความผันผวนในมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิในอนาคตจากสินทรัพย์ทางการเงินนั้นไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญอันเป็นผลมาจากการโอน (เช่น เนื่องจากกิจการขายสินทรัพย์ทางการเงินโดยมีข้อตกลงที่จะซื้อคืนในราคาที่ตั้งที่หรือราคาขายบวกผลตอบแทนของผู้ให้กู้ยืม) กิจการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงินแล้ว หากฐานะเปิดต่อความผันผวนดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญอีกต่อไปเมื่อเปรียบเทียบกับความผันผวนทั้งหมดในมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทางการเงิน (เช่น เนื่องจากกิจการขายสินทรัพย์ทางการเงินโดยมีสิทธิเลือกที่จะซื้อคืนด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อคืน หรือกิจการโอนส่วนแบ่งตามสัดส่วนอย่างเต็มที่ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ทางการเงินที่ใหญ่กว่าในข้อตกลงแล้ว เช่น การโอนขายต่อเงินให้กู้ยืม (loan sub participation) ซึ่งเข้าเงื่อนไขตามที่ระบุในย่อหน้า 8 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)
11. บ่อยครั้งที่เป็นที่ชัดเจนว่ากิจการโอนหรือยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกือบทั้งหมดจึงไม่มีความจำเป็นต้องทำการคำนวณใดๆ ในกรณีอื่นกิจการจำเป็นต้องคำนวณและเปรียบเทียบฐานะเปิดต่อความผันผวนในมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิในอนาคตของกิจการทั้งก่อนและหลังการโอนให้กิจการใช้อัตราดอกเบี้ยตลาดปัจจุบันที่เหมาะสมเป็นอัตราคิดลดในการคำนวณ และการเปรียบเทียบดังกล่าว ให้กิจการพิจารณาความผันผวนในกระแสเงินสดสุทธิที่เป็นไปได้อย่างมีเหตุผลทั้งหมดโดยให้น้ำหนักมากกับผลลัพธ์ที่มีโอกาสเกิดขึ้นสูง
12. การพิจารณาว่ากิจการยังคงไว้ซึ่งการควบคุม (ดูย่อหน้า 9.3 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) สินทรัพย์ที่โอนหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้รับโอนในการขายสินทรัพย์นั้น หากผู้รับโอนมีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะขายสินทรัพย์นั้นทั้งจำนวนให้กับบุคคลที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกัน และสามารถทำได้เพียงฝ่ายเดียวโดยไม่จำเป็นต้องกำหนดข้อจำกัดเพิ่มเติมในการโอน ให้ถือว่ากิจการไม่คงไว้ซึ่งการควบคุม ในกรณีอื่นทั้งหมดให้ถือว่ากิจการยังคงไว้ซึ่งการควบคุม

การโอนที่เข้าเงื่อนไขเป็นการตัดรายการ

13. หากกิจการโอนสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งการโอนนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินทั้งจำนวน และกิจการยังคงไว้ซึ่งสิทธิในการให้บริการสินทรัพย์ทางการเงินโดยได้รับค่าธรรมเนียม

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากการให้บริการสำหรับสัญญาบริการนั้น หากกิจการคาดว่าค่าธรรมเนียมที่จะได้รับชดเชยไม่เพียงพอสำหรับการให้บริการของกิจการ กิจการต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการให้บริการสำหรับภาระผูกพันการให้บริการด้วยมูลค่ายุติธรรม หากกิจการคาดว่าค่าธรรมเนียมที่จะได้รับมากกว่าที่จะชดเชยการให้บริการ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการให้บริการสำหรับสิทธิในการให้บริการด้วยจำนวนเงินที่กำหนดจากการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทางการเงินที่ใหญ่กว่า

14. ในกรณีที่การโอนทำให้กิจการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินทั้งจำนวนแต่กิจการได้รับสินทรัพย์ทางการเงินใหม่ หรือรับหนี้สินทางการเงินใหม่หรือหนี้สินที่เกิดจากการให้บริการกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินใหม่ หนี้สินทางการเงินใหม่ หรือหนี้สินที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม
15. ในการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงินทั้งจำนวน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน
 - 15.1 มูลค่าตามบัญชี (วัดมูลค่า ณ วันที่ตัดรายการ) และ
 - 15.2 สิ่งตอบแทนที่ได้รับ (รวมถึงสินทรัพย์ใหม่ใด ๆ ที่ได้มาหักด้วยหนี้สินใหม่ใด ๆ ที่รับมา)

การโอนทุกประเภท

16. ถ้าสินทรัพย์ที่โอนยังคงมีการรับรู้ต่อไป สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องต้องไม่หักกลับ ในทำนองเดียวกันกิจการต้องไม่หักกลับรายได้ใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่โอนกับค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้า 42 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน)
17. หากผู้โอนมอบหลักประกันที่ไม่ใช่เงินสด (เช่น ตราสารหนี้หรือตราสารทุน) ให้กับผู้รับโอน วิธีการบัญชีสำหรับหลักประกันของผู้โอนและผู้รับโอนขึ้นอยู่กับผู้รับโอนมีสิทธิที่จะนำหลักประกันนั้นไปขายหรือวางเป็นประกันอีกทอดหนึ่งหรือไม่ และผู้โอนได้ปฏิบัติตามสัญญาแล้วหรือไม่ ผู้โอนและผู้รับโอนต้องถือปฏิบัติดังต่อไปนี้
 - 17.1 หากผู้รับโอนมีสิทธิตามสัญญาหรือตามธรรมเนียมปฏิบัติที่จะนำหลักประกันไปขายหรือวางเป็นประกันอีกทอดหนึ่งเช่นนี้ ผู้โอนต้องจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์นั้นในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ (เช่น ให้เป็นสินทรัพย์ที่ให้อืม ตราสารทุนที่วางเป็นประกัน หรือลูกหนี้ซื้อคืน) โดยแสดงแยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่น
 - 17.2 หากผู้รับโอนขายหลักประกันที่ได้รับมา ผู้รับโอนต้องรับรู้สิ่งที่ตอบแทนที่ได้รับจากการขายและรับรู้หนี้สินจากการะผูกพันที่ต้องส่งคืนหลักประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - 17.3 หากผู้โอนปฏิบัติตามสัญญาภายใต้ข้อกำหนดของสัญญาและไม่มีสิทธิที่จะไถ่ถอนหลักประกันคืนอีกต่อไป ผู้โอนต้องตัดรายการหลักประกันนั้น และผู้รับโอนต้องรับรู้หลักประกันเป็นสินทรัพย์โดยวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือในกรณีที่ผู้รับโอนได้ขายหลักประกันดังกล่าวไปแล้ว ผู้รับโอนต้องตัดรายการภาระผูกพันที่จะต้องส่งคืนหลักประกัน
 - 17.4 ทั้งนี้ ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้า 17.3 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ ผู้โอนยังคงต้องยกยอดหลักประกันเป็นสินทรัพย์ และผู้รับโอนต้องไม่รับรู้หลักประกันเป็นสินทรัพย์

การตัดรายการหนี้สินทางการเงิน

18. กิจการต้องตัดรายการหนี้สินทางการเงิน (หรือบางส่วนของหนี้สินทางการเงิน) ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน เฉพาะเมื่อหนี้สินทางการเงินนั้นสิ้นสุดลง เช่น เมื่อภาระผูกพันที่ระบุในสัญญาได้มีการปฏิบัติตามแล้ว ได้มีการยกเลิก หรือสิ้นสุด

การจัดประเภทรายการ

การจัดประเภทรายการของสินทรัพย์ทางการเงิน

19. สินทรัพย์ทางการเงินทั้งหมดจะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

การจัดประเภทรายการของหนี้สินทางการเงิน

20. กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงินทั้งหมดเป็นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าภายหลังด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย ยกเว้น หนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หนี้สินดังกล่าวรวมถึงหนี้สินตราสารอนุพันธ์ต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม

การวัดมูลค่า

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

21. ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการต้องวัดมูลค่า
 - 21.1 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยต้นทุนในการทำรายการซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาหรือการออกสินทรัพย์ทางการเงิน หรือหนี้สินทางการเงินนั้น ให้กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนทันทีเมื่อเกิดขึ้น
 - 21.2 หนี้สินทางการเงินที่ไม่ได้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรม หักด้วยต้นทุนการทำรายการซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการออกหนี้สินทางการเงินนั้น

การวัดมูลค่าภายหลังของสินทรัพย์ทางการเงิน

22. ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 24 – 56 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)

การวัดมูลค่าภายหลังของหนี้สินทางการเงิน

23. ภายหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก สำหรับหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าภายหลังด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย กิจการต้องรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง สำหรับหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินทางการเงินตามย่อหน้าที่ 24 - 56 และภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก8 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

การวัดมูลค่ายุติธรรม

24. วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ายุติธรรมคือประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินทรัพย์หรือการโอนหนี้สินที่จะเกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในการวัดมูลค่ายุติธรรมกิจการต้องกำหนดสิ่งต่อไปนี้
 - 24.1 สินทรัพย์หรือหนี้สินรายการที่ต้องการวัดมูลค่ายุติธรรม (เป็นเช่นเดียวกับหน่วยวัดทางบัญชี)
 - 24.2 ตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น
 - 24.3 เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสม พิจารณาความมีอยู่จริงของข้อมูลเพื่อใช้พัฒนาข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินและประเภทของข้อมูลถูกจัดอยู่ในลำดับชั้นใดของมูลค่ายุติธรรม
25. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่มีส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าให้พิจารณาถึงลักษณะพิเศษดังนี้
 - 25.1 เมื่อส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าเป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินนั้น ให้กิจการนับรวมส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าดังกล่าวรวมเข้าไปในการวัดมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการจ่ายสิ่งตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนในตราสารทุนและทำให้กิจการมีอำนาจควบคุมกิจการที่ไปลงทุนนั้น ทำให้ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนสูงกว่ามูลค่าที่ควรจ่ายตามกลไกตลาดปกติ กิจการต้องนับรวมส่วนเกินมูลค่าดังกล่าวเป็นจำนวนหนึ่งของการวัดมูลค่ายุติธรรมปกติ ในทางตรงกันข้าม เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงิน โดยมีเงื่อนไขพิเศษและสภาพตลาดไม่เอื้ออำนวยให้สามารถจำหน่ายในมูลค่าตามกลไกตลาดปกติ ทำให้กิจการต้องจำหน่ายโดยได้รับสิ่งตอบแทนจากการจำหน่ายสูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าที่ควรเป็นไปตามกลไกตลาดปกติ ดังนั้น กิจการต้องนับรวมส่วนเกินมูลค่าหรือส่วนลดมูลค่าเป็นส่วนหนึ่งของการวัดมูลค่ายุติธรรมปกติ
 - 25.2 เมื่อส่วนเกินมูลค่าหรือส่วนลดมูลค่าไม่ได้เป็นองค์ประกอบส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินนั้น ให้กิจการรับรู้ส่วนเกินมูลค่าหรือส่วนลดมูลค่าในกำไรหรือขาดทุนทันทีเมื่อเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ส่วนลดมูลค่าที่เกิดขึ้นกรณีที่กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินในปริมาณที่สูงกว่าปริมาณการซื้อขายปกติทั่วไปของสินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าวในสภาพตลาดปกติ จึงทำให้กิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการจำหน่ายด้วยเหตุที่ว่าจำเป็นต้องลดราคาในการจำหน่าย (blockage factor) ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ส่วนลดมูลค่าในสภาวะการณีนีเป็นส่วนหนึ่งของกำไรหรือขาดทุนทันทีเมื่อเกิดขึ้น
26. เมื่อมีการพิจารณาว่าการรับรู้มูลค่ายุติธรรมเมื่อเริ่มแรกเท่ากับราคาที่ทำให้เกิดรายการ (The transaction price) หรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเฉพาะของรายการและปัจจัยเฉพาะของสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น ตัวอย่างเช่น ราคาที่ทำให้เกิดรายการอาจไม่สะท้อนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ การรับรู้เริ่มแรก หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 26.1 เป็นรายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ถึงแม้ว่าราคานั้นอาจเป็นข้อมูลที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม หากว่ากิจการมีหลักฐานแสดงว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขของตลาด
 - 26.2 รายการที่เกิดขึ้นภายใต้การบังคับหรือผู้ขายถูกบังคับให้ต้องยอมรับราคา ตัวอย่างเช่นกรณีที่ผู้ขายกำลังประสบปัญหาทางการเงิน

- 26.3 ราคาที่ทำให้เกิดรายการเป็นหน่วยวัดทางบัญชี ซึ่งแตกต่างจากหน่วยวัดทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น อาจเป็นกรณีที่สินทรัพย์หรือหนี้สินซึ่งมีการวัดมูลค่ายุติธรรมเป็นเพียงส่วนประกอบของรายการ (เช่น ในการรวมธุรกิจ) รายการซึ่งรวมสิทธิและสิทธิพิเศษที่ไม่ได้ระบุซึ่งมีการวัดมูลค่าแยกต่างหากตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับหนึ่ง หรือราคาที่ทำให้เกิดรายการรวมต้นทุนของรายการเข้าไว้ด้วย
- 26.4 รายการเกิดขึ้นในตลาดที่แตกต่างจากตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ตัวอย่างเช่น ตลาดเหล่านั้นอาจแตกต่างกันหากกิจการเป็นตัวแทนเข้าทำรายการกับลูกค้าในตลาดค้าปลีก แต่ตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ของตัวแทนเป็นรายการขายออกกับตัวแทนอื่นในตลาดตัวแทน (dealer market)

เทคนิคการประเมินมูลค่า

วิธีราคาตลาด

27. วิธีราคาตลาดใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลของตลาดสำหรับสินทรัพย์ หนี้สินหรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินอย่างเดียวกันหรือที่เปรียบเทียบได้ (ที่คล้ายคลึงกัน) เช่น ธุรกิจ
28. ตัวอย่างเช่น เทคนิคการประเมินมูลค่าซึ่งสอดคล้องกับวิธีราคาตลาดบ่อยครั้งใช้ตัวคูณร่วมของตลาด (Market multiples) ที่ได้จากกลุ่มซึ่งเปรียบเทียบกันได้ ตัวคูณ (Multiples) อาจจะเป็นค่าใดค่าหนึ่งในช่วงโดยมีตัวคูณซึ่งแตกต่างกันสำหรับแต่ละตัวเปรียบเทียบ การเลือกตัวคูณเหมาะสมภายในแต่ละช่วงต้องใช้ดุลยพินิจโดยพิจารณาปัจจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณที่เฉพาะเจาะจงสำหรับการวัดมูลค่า
29. เทคนิคการประเมินมูลค่า ซึ่งสอดคล้องกับวิธีราคาตลาด รวมถึงวิธีการกำหนดราคาเมทริกซ์ (Matrix pricing) ซึ่งวิธีการกำหนดราคาเมทริกซ์เป็นเทคนิคทางคณิตศาสตร์ที่ส่วนใหญ่นำมาใช้ในการตีราคาเครื่องมือทางการเงินบางชนิด เช่น ตราสารหนี้โดยไม่ต้องอ้างอิงแต่เพียงราคาเสนอซื้อขายสำหรับหลักทรัพย์เฉพาะเจาะจง แต่ใช้ความสัมพันธ์ของหลักทรัพย์นั้นกับราคาเสนอซื้อขายของหลักทรัพย์อื่นที่ใช้ประเมินเทียบเคียง (Benchmark quoted securities)

วิธีรายได้

30. วิธีรายได้คือการแปลงมูลค่าในอนาคต (เช่น กระแสเงินสด หรือรายได้และค่าใช้จ่าย) มาเป็นมูลค่าปัจจุบัน (คือ การคิดลด) เมื่อใช้วิธีรายได้ การวัดมูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินในอนาคตเหล่านั้น
31. เทคนิคการประเมินมูลค่าเหล่านั้นรวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้
- 31.1 เทคนิคมูลค่าปัจจุบัน (ดูย่อหน้าที่ ข12 ถึง ข30 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม)
- 31.2 แบบจำลองการกำหนดราคาสิทธิเลือก (Option pricing models) เช่น สูตรการคำนวณ Black-Scholes-Merton หรือแบบจำลองทวินาม (Binomial model เช่น แบบจำลองแลตทิซ (แบบจำลองตาข่าย: Lattice model)) ที่รวมอยู่ในเทคนิคมูลค่าปัจจุบัน และสะท้อนให้เห็นถึงทั้งมูลค่าตามเวลาและมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิเลือก

31.3 วิธี Multi-period excess earnings ที่ใช้เพื่อวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนบางประเภท

ข้อมูลที่นำมาใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า

32. เทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่มีความเกี่ยวข้องให้มากที่สุดและใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด
33. ตัวอย่างของตลาดซึ่งข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินบางอย่าง (เช่น เครื่องมือทางการเงิน) รวมถึงตลาดแลกเปลี่ยนที่เป็นทางการ (exchange markets) ตลาดตัวแทน (dealer markets) ตลาดนายหน้า (broker markets) และตลาดซื้อขายที่ไม่มีตัวกลาง (principal-to-principal markets) (ดูย่อหน้า 34 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)
34. ตัวอย่างของตลาดซึ่งสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการอาจมีข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ (เช่น เครื่องมือทางการเงิน) ได้แก่
 - 34.1 ตลาดแลกเปลี่ยนที่เป็นทางการ (Exchange markets) ในตลาดแลกเปลี่ยนที่เป็นทางการราคาปิดนั้นมียุติแล้วและโดยทั่วไปถือเป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างของตลาดนี้คือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 - 34.2 ตลาดตัวแทน (Dealer markets) ในตลาดตัวแทนนี้ ตัวแทนมีความพร้อมที่จะซื้อขายแลกเปลี่ยน (ซื้อหรือขายเพื่อบัญชีของตน) จึงทำให้เกิดสภาพคล่อง โดยใช้เงินทุนของตนเองในการถือรายการสินค้าซึ่งตนเองเป็นผู้ทำการเสริมสภาพคล่อง โดยปกติราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (เป็นราคาที่ตัวแทนเต็มใจซื้อและเป็นราคาที่ตัวแทนเต็มใจขายตามลำดับ) เป็นราคาที่สามารถเห็นได้มากกว่าราคาปิดตลาดรองที่ไม่ได้มีการจัดตั้งอย่างเป็นทางการ (Over-the-counter markets) (ซึ่งราคามีการรายงานเป็นข้อมูลสาธารณะ) คือตลาดตัวแทน สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินบางอย่าง รวมไปถึงเครื่องมือทางการเงิน สินค้าโภคภัณฑ์ และสินทรัพย์ทางกายภาพ (เช่น อุปกรณ์ใช้แล้ว) ใช้ตลาดตัวแทนเพื่อกลไกการซื้อขาย
 - 34.3 ตลาดนายหน้า (Broker markets) ในตลาดนายหน้านี้ นายหน้ามีความพยายามที่จะจับคู่ผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ไม่ได้มีความตั้งใจในการซื้อขายเพื่อบัญชีตนเอง นั่นคือ นายหน้าไม่ได้ใช้เงินทุนของตนเองในการถือรายการสินค้าในตลาดเพื่อทำให้เกิดสภาพคล่องนายหน้าจะทราบถึงราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขายจากผู้ต้องการซื้อและผู้ต้องการขายแต่ผู้เกี่ยวข้องแต่ละรายจะไม่ทราบถึงราคาที่อีกฝ่ายหนึ่งต้องการ ราคาสำหรับรายการที่มีการซื้อขายเสร็จสมบูรณ์มีอยู่เป็นครั้งคราว ตลาดนายหน้านี้ให้รวมถึงเครือข่ายสื่อสารโทรคมนาคมอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีการจับคู่คำสั่งในการซื้อและขาย และตลาดอสังหาริมทรัพย์เพื่อการค้าและเพื่อการอยู่อาศัย
 - 34.4 ตลาดซื้อขายที่ไม่มีตัวกลาง (Principal to principal markets) ในตลาดนี้ รายการทั้งการขายเริ่มแรกและการขายต่อ จะมีการต่อรองกันอย่างอิสระโดยไม่มีตัวกลาง อาจจะมีการเปิดเผยต่อสาธารณะในข้อมูลเกี่ยวกับรายการเหล่านั้นเพียงเล็กน้อย
35. กิจการต้องเลือกข้อมูลที่สอดคล้องกับลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ร่วมตลาดจะพิจารณารายการสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน (ดูย่อหน้า 11 และ 12 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) ในบางกรณีลักษณะเหล่านั้นมีผลให้มีการปรับปรุง เช่น ส่วนเพิ่มหรือส่วนลด

(เช่น ส่วนเพิ่มจากการควบคุมหรือส่วนลดจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม) อย่างไรก็ตาม การวัดมูลค่ายุติธรรมต้องไม่รวมส่วนเพิ่มหรือส่วนลดที่ไม่สอดคล้องกับหน่วยวัดทางบัญชีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้วัดมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 13 และ 14 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) ส่วนเพิ่มหรือส่วนลดที่สะท้อนถึงขนาดว่าเป็นลักษณะของการถือครองของกิจการ (โดยเฉพาะปัจจัยขนาดที่ใช้คิดลดราคา (Blockage Factor) ที่มีผลต่อการปรับราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินเนื่องจากปริมาณการซื้อขายของตลาดตามปกติรายวันไม่เพียงพอที่จะรองรับปริมาณที่ถือโดยกิจการ ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 42 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) มากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน (เช่น ส่วนเพิ่มจากการควบคุมเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุม) ไม่อนุญาตในการวัดมูลค่ายุติธรรมในทุกกรณี หากมีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง (เช่น ข้อมูลระดับ 1) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน กิจการต้องใช้ราคาดังกล่าวโดยไม่ต้องปรับปรุงเมื่อมีการวัดมูลค่ายุติธรรมยกเว้นที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 41 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

ข้อมูลที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย

36. โดยปกติ ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดของวันที่วัดมูลค่ายุติธรรมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงิน หรือหนี้สินทางการเงิน หากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมมีราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (เช่น ใช้ข้อมูลจากตลาดตัวแทน) ราคาที่อยู่ในช่วงส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขายซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้นต้องนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่คำนึงว่าข้อมูลถูกจัดอยู่ในระดับชั้นใดของมูลค่ายุติธรรม (ได้แก่ ระดับ 1 2 หรือ 3 (ดูย่อหน้าที่ 38 ถึง 49 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)) การใช้ราคาเสนอซื้อสำหรับสถานะการเป็นสินทรัพย์และราคาเสนอขายสำหรับสถานะการเป็นหนี้สินได้รับอนุญาตให้นำมาใช้ แต่มีข้อจำกัด
37. แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามใช้การกำหนดราคาเฉลี่ยของตลาด (mid-market pricing) หรือรูปแบบการกำหนดราคาอื่นที่ใช้ โดยผู้ร่วมตลาดซึ่งเป็นประโยชน์ ในทางปฏิบัติในการวัดมูลค่ายุติธรรมซึ่งอยู่ในช่วงระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (bid-ask spread)

ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม

ข้อมูลระดับ 1

38. ข้อมูลระดับ 1 เป็นราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์ หรือหนี้สินอย่างเดียวกันและกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า
39. ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่พร้อมด้วยหลักฐานที่น่าเชื่อถือที่สุด และเมื่อใดก็ตามที่มีข้อมูลดังกล่าวต้องใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องปรับปรุง ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 41 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
40. ข้อมูลระดับ 1 จะมียุทธศาสตร์สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินหลายรายการ โดยที่สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินบางรายการอาจจะมีการแลกเปลี่ยนกันในหลายตลาดที่มีสภาพคล่อง

(เช่น ตลาดแลกเปลี่ยนที่ต่างกัน) ดังนั้น ปัจจัยสำคัญสำหรับข้อมูลภายในระดับ 1 คือการพิจารณาทั้งสองประเด็นต่อไปนี้

- 40.1 ตลาดหลักสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด ในกรณีที่ไม่มีตลาดหลักสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น และ
- 40.2 กิจการสามารถเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือหนี้สินนั้น ด้วยราคาในตลาดนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า
41. กิจการต้องไม่ปรับปรุงข้อมูลระดับ 1 ยกเว้นแต่ในสถานการณ์ต่อไปนี้
 - 41.1 เมื่อมีการถือสินทรัพย์ หรือหนี้สิน (เช่น ตราสารหนี้) จำนวนมากที่คล้ายกัน (แต่ไม่ใช่อย่างเดียวกัน) ที่มีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม และมีข้อมูลราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง แต่ไม่สามารถเข้าถึงได้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ (เนื่องจากมีสินทรัพย์และหนี้สินที่คล้ายคลึงกันจำนวนมากที่ถือโดยกิจการ เป็นการยากที่จะได้ข้อมูลราคาสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ ณ วันที่วัดมูลค่า) ในกรณีนี้ เพื่อให้สามารถถือปฏิบัติได้โดยสะดวก กิจการอาจวัดมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีการกำหนดราคาทางเลือกที่มีได้ขึ้นอยู่กับราคาเสนอซื้อขายเพียงอย่างเดียว (เช่น วิธีการกำหนดราคาเมทริกซ์ (Matrix pricing)) อย่างไรก็ตาม วิธีการกำหนดราคาทางเลือกส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมถูกจัดประเภทของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมที่ลดต่ำลง
 - 41.2 เมื่อราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องไม่ได้เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่วัดมูลค่า ซึ่งอาจเป็นกรณีตัวอย่างเช่น มีเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญ (เช่น มีรายการในตลาดซื้อขายที่ไม่มีตัวกลาง มีการซื้อขายในตลาดนายหน้าหรือมีการประกาศราคา) เกิดขึ้นหลังจากการปิดตลาด แต่ก่อนวันที่วัดมูลค่า กิจการต้องกำหนดและใช้นโยบายอย่างสม่ำเสมอในการระบุถึงเหตุการณ์เหล่านั้นที่อาจส่งผลกระทบต่อ การวัดมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม หากราคาเสนอซื้อขายจะมีการปรับปรุงสำหรับข้อมูลใหม่การปรับปรุงจะส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมถูกจัดประเภทของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมที่ลดต่ำลง
42. หากกิจการมีสถานะในการถือสินทรัพย์หรือหนี้สินเดียว (รวมถึงสถานะที่ประกอบไปด้วยสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกันเป็นจำนวนมาก เช่น การถือเครื่องมือทางการเงิน) และสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้นมีการซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินต้องมีการวัดมูลค่าในระดับ 1 อันเป็นผลของราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการคูณด้วยปริมาณที่กิจการถือ แม้ว่าปริมาณการซื้อขายของตลาดตามปกติรายวันจะไม่เพียงพอที่จะรองรับปริมาณที่ถือโดยกิจการ และคำสั่งขายในครั้งเดียวที่อาจมีผลกระทบต่อราคาเสนอซื้อขาย

ข้อมูลระดับ 2

43. ข้อมูลระดับ 2 เป็นข้อมูลอื่นที่สังเกตได้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้นนอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1
44. หากสินทรัพย์หรือหนี้สินมีเงื่อนไข (ตามสัญญา) ที่ระบุไว้ ข้อมูลระดับ 2 ต้องสังเกตได้สำหรับเงื่อนไขสำคัญทั้งหมดของสินทรัพย์หรือหนี้สินข้อมูลระดับ 2 รวมถึงรายการดังต่อไปนี้
 - 44.1 ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง

- 44.2 ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันในตลาดที่ไม่มีการซื้อขายคล่อง
- 44.3 ข้อมูลอื่นที่สังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายตัวอย่างเช่น
- 44.3.1 อัตราดอกเบี้ยและเส้นอัตราผลตอบแทนที่สังเกตได้ที่มีการเสนอตามช่วงเวลาปกติ
 - 44.3.2 ความผันผวนโดยนัย (Implied volatilities) และ
 - 44.3.3 อัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit spread)
- 44.4 ข้อมูลที่ได้รับการยืนยันจากตลาดโดยตรงหรือโดยอ้อม
45. การปรับปรุงข้อมูลระดับ 2 ที่มีนัยสำคัญสำหรับการวัดมูลค่าโดยรวม อาจส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมถูกจัดประเภทเป็นระดับ 3 ของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรม ถ้ารายการปรับปรุงนั้นใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้อย่างมีนัยสำคัญ
46. ตัวอย่างของข้อมูลระดับ 2 สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินรายการใดรายการหนึ่งรวมถึง
- 46.1 สัญญาแลกเปลี่ยนจากอัตราดอกเบี้ยซึ่งรับในอัตราคงที่และจ่ายในอัตราดอกเบี้ยผันแปรซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของอัตราดอกเบี้ยแลกเปลี่ยนระหว่างธนาคารในตลาดลอนดอน (LIBOR) ข้อมูลระดับ 2 จะเป็นอัตราแลกเปลี่ยนของอัตราดอกเบี้ยระหว่างธนาคารในตลาดลอนดอน (LIBOR swap rate) ถ้าอัตรานั้นสามารถสังเกตได้ ตามที่มีการเสนออัตราเป็นช่วงเป็นปกติสำหรับระยะเวลาส่วนใหญ่ของสัญญาแลกเปลี่ยนดังกล่าว
 - 46.2 สัญญาแลกเปลี่ยนจากอัตราดอกเบี้ยซึ่งรับในอัตราคงที่และจ่ายในอัตราดอกเบี้ยผันแปร ซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของเส้นอัตราผลตอบแทนซึ่งอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ ข้อมูลระดับ 2 จะเป็นอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของเส้นอัตราผลตอบแทนซึ่งอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ ถ้าอัตรานั้นสามารถสังเกตได้ตามที่มีการเสนออัตราเป็นช่วงสำหรับระยะเวลาส่วนใหญ่ของสัญญาแลกเปลี่ยน ซึ่งจะเป็นเช่นกรณีระยะเวลาของสัญญาแลกเปลี่ยนเป็น 10 ปี และอัตราที่สังเกตได้ตามที่มีการเสนออัตราเป็นช่วงเป็นปกติ คือระยะเวลา 9 ปี โดยเมื่อนำไปประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) อย่างสมเหตุสมผลบนเส้นผลตอบแทนสำหรับระยะเวลา 10 ปี จะไม่มีนัยสำคัญในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยรวมของสัญญาแลกเปลี่ยน
 - 46.3 สัญญาแลกเปลี่ยนจากอัตราดอกเบี้ยซึ่งรับในอัตราคงที่และจ่ายในอัตราดอกเบี้ยผันแปร ซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของอัตราดอกเบี้ยสำหรับลูกหนี้ชั้นดี (Prime rate) ข้อมูลระดับ 2 จะเป็นอัตราดอกเบี้ยสำหรับลูกหนี้ชั้นดี (Prime rate) ซึ่งได้มาด้วยวิธีการประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) หากมูลค่าซึ่งได้มาจากการประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) นั้นได้รับการยืนยันโดยใช้ข้อมูลตลาดที่สามารถสังเกตได้ตัวอย่างเช่น อัตราที่มีความสัมพันธ์กับอัตราดอกเบี้ยซึ่งสามารถสังเกตได้ สำหรับระยะเวลาส่วนใหญ่ของสัญญาแลกเปลี่ยน
 - 46.4 สิทธิอายุ 3 ปีที่จะเลือกซื้อ (ขาย) หุ้นที่มีตลาดรองรับการซื้อขาย ข้อมูลระดับ 2 จะเป็นความผันผวนโดยนัย (Implied volatility) สำหรับหุ้นซึ่งได้มาจากการประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) ไปยังปีที่ 3 หากเข้าเงื่อนไขทั้งคู่ดังต่อไปนี้
 - 46.4.1 ราคาสำหรับสิทธิเลือกอายุ 1 ปี และ 2 ปี สำหรับหุ้นดังกล่าวสามารถที่จะสังเกตได้และ

46.4.2 ความผันผวนโดยนัยที่มีการประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) ของสิทธิเลือกอายุ 3 ปี ได้รับการยืนยันโดยใช้ข้อมูลตลาดที่สามารถสังเกตได้สำหรับอายุส่วนใหญ่ของสิทธิเลือก

ในกรณีนั้นความผันผวนโดยนัยจะได้มาจากการประมาณค่านอกช่วง (Extrapolate) ของความผันผวนโดยนัยของสิทธิเลือกอายุ 1 ปี และ 2 ปี ของหุ้นดังกล่าวและยืนยันโดยความผันผวนโดยนัยของสิทธิอายุ 3 ปี ที่จะเลือกซื้อ (ขาย) ของหุ้นกิจการที่สามารถเปรียบเทียบได้ โดยมีข้อแม้ว่าต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างความผันผวนโดยนัยของสิทธิเลือก อายุ 1 ปี และ 2 ปี

ข้อมูลระดับ 3

47. ข้อมูลระดับ 3 เป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น
48. ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ต้องนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมในระดับเท่าที่ไม่ใช่ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่มีความเกี่ยวข้อง จึงรองรับสถานการณ์ที่มีกิจกรรมน้อย (หากมี) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า อย่างไรก็ตามวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ายุติธรรมยังคงเหมือนเดิม กล่าวคือ ราคาขายหรือโอนออก ณ วันที่วัดมูลค่าจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดที่ถือสินทรัพย์หรือมีภาระหนี้สิน ดังนั้นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้จะสะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้นรวมถึงข้อสมมติเกี่ยวกับความเสี่ยง
49. ข้อสมมติเกี่ยวกับความเสี่ยงรวมถึงความเสี่ยงที่มีอยู่ในเทคนิคการประเมินมูลค่า แต่ละเทคนิคที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม (เช่น แบบจำลองการกำหนดราคา) และความเสี่ยงที่มีอยู่ในข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า การวัดมูลค่าที่มีได้รวมการปรับปรุงสำหรับความเสี่ยง จะไม่เป็นตัวแทนการวัดมูลค่ายุติธรรมถ้าหากผู้ร่วมตลาดจะปรับปรุงสำหรับความเสี่ยงเมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น ตัวอย่างเช่น อาจจำเป็นที่จะรวมส่วนปรับปรุงความเสี่ยงเมื่อมีความไม่แน่นอนอย่างมีนัยสำคัญในการวัดมูลค่า (เช่น เมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติของตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกันและกิจการเห็นว่าราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้นหรือราคาเสนอซื้อขายมิได้เป็นตัวแทนมูลค่ายุติธรรมตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 49.1 ถึง 49.11 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้)
- 49.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินอาจจะได้รับผลกระทบเมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดของสินทรัพย์หรือหนี้สิน (หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายกัน) ในการกำหนดเกณฑ์ของหลักฐานที่มีอยู่ว่ามีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินหรือไม่นั้น กิจการต้องประเมินความมีนัยสำคัญและความเกี่ยวข้องของปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
 - 49.1.1 มีรายการที่เกิดขึ้นเมื่อไม่นานมานี้ในจำนวนน้อย
 - 49.1.2 การเสนอราคาไม่ได้พัฒนาจากการใช้ข้อมูล ณ ปัจจุบัน
 - 49.1.3 การเสนอราคามีความแตกต่างกันอย่างมากเนื่องมาจากเวลาหรือระหว่างผู้ค้า (เช่น ตลาดนายหน้าบางแห่ง)

- 49.1.4 ดัชนีที่เคยมีความสัมพันธ์อย่างมากกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นแสดงถึงความไม่สัมพันธ์กับมูลค่ายุติธรรมสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจากข้อมูลบ่งชี้เมื่อไม่นานนี้
- 49.1.5 มีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญของอัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงสภาพคล่องอัตราผลตอบแทน หรือข้อบ่งชี้ผลการดำเนินงาน (เช่น อัตราการผิตนัดชำระหนี้หรือความรุนแรงของผลขาดทุน) สำหรับรายการที่สังเกตได้หรือราคาเสนอซื้อขายเมื่อเปรียบเทียบกับประมาณการของกระแสเงินสดที่คาดหวังของกิจการโดยคำนึงถึงข้อมูลในตลาดทั้งหมดที่มีอยู่สำหรับด้านเครดิตและความเสี่ยงที่จะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของภาระผูกพันอื่นของสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- 49.1.6 ส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ที่กว้างขึ้นหรือการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
- 49.1.7 มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระดับกิจกรรมหรือการไม่มีตลาดสำหรับรายการใหม่ ๆ (คือ ตลาดแรก) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกัน
- 49.1.8 มีข้อมูลที่เปิดเผยต่อสาธารณะเพียงเล็กน้อย (เช่น รายการที่เกิดขึ้นในระหว่างผู้ซื้อขายหลัก (Principal-to-Principal market))
- 49.2 หากกิจการสรุปว่ามีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น (หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกัน) กิจการมีความจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์รายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพิ่มเติม การลดลงในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมที่เป็นของกิจการอาจจะไม่ได้บ่งชี้ว่าราคาที่ก่อให้เกิดรายการหรือราคาเสนอซื้อขายไม่ได้แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ได้แสดงว่ารายการในตลาดนั้นไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ อย่างไรก็ตาม หากกิจการพิจารณาแล้วว่าราคาที่ก่อให้เกิดรายการหรือราคาเสนอซื้อขายไม่ได้แสดงถึงมูลค่ายุติธรรม (เช่น อาจมีบางรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ) การปรับปรุงราคาที่ก่อให้เกิดรายการหรือราคาเสนอซื้อขายเป็นสิ่งจำเป็นหากกิจการใช้ราคาเหล่านั้นเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่ายุติธรรมและการปรับปรุงนั้นอาจจะมีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่ายุติธรรมทั้งหมด นอกจากนี้การปรับปรุงอาจจะเป็นในสถานการณ์อื่นด้วยเช่นกัน (เช่น เมื่อราคาสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันต้องมีการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญเพื่อที่จะทำให้สามารถเปรียบเทียบได้กับสินทรัพย์ที่มีการวัดหรือเมื่อราคาล้าสมัย)
- 49.3 แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ไม่ได้อธิบายวิธีการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญต่อรายการหรือราคาเสนอซื้อขายให้ ดูย่อหน้าที่ 61 ถึง 66 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม และ 27 ถึง 31 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ เมื่อมีการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องมีการปรับปรุงความเสี่ยงที่เหมาะสมไม่ว่าจะใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีใด รวมถึงผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงที่สะท้อนถึงมูลค่าที่ผู้ร่วมตลาดต้องการเพื่อชดเชยกับความไม่แน่นอนซึ่งมีอยู่ในกระแสเงินสดของสินทรัพย์หรือหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ ข17 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) มิฉะนั้น การวัดมูลค่าจะไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของมูลค่ายุติธรรม ในบางกรณี การกำหนดการปรับปรุงความเสี่ยงที่เหมาะสมอาจจะทำได้ยาก อย่างไรก็ตามระดับของความยากเพียงอย่างเดียวไม่ใช่เกณฑ์ที่เหมาะสมที่จะไม่ทำการปรับปรุงความเสี่ยง การปรับปรุงความเสี่ยง

ต้องสะท้อนถึงรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด

- 49.4 หากมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน การเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่าหรือการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าหลายวิธีอาจจะเป็นการเหมาะสม (เช่น การใช้วิธีราคาตลาดและเทคนิคมูลค่าปัจจุบัน) เมื่อซึ่งน้ำหนักข้อบ่งชี้ของมูลค่ายุติธรรมซึ่งได้มาจากเทคนิคการประเมินมูลค่าหลายวิธีดังกล่าว กิจกรรมต้องพิจารณาความสมเหตุสมผลของช่วงห่างของราคาที่ได้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะพิจารณามูลค่ายุติธรรมที่เป็นตัวแทนที่ดีที่สุดภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด การวัดมูลค่ายุติธรรมที่มีช่วงห่างของราคาที่กว้างอาจจะบ่งชี้ว่าจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์เพิ่มเติม
- 49.5 แม้ว่าจะมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในจำนวนหรือระดับของกิจกรรมสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน วัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ายุติธรรมยังคงเหมือนเดิม มูลค่ายุติธรรมคือราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ (คือไม่ใช่การบังคับขายหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน) ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด
- 49.6 การประมาณราคาของผู้ร่วมตลาดเต็มใจในการทำรายการ ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาดหากมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ ณ วันที่วัดมูลค่าและการใช้ดุลยพินิจ ความตั้งใจของกิจการที่จะถือสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินหรือปฏิบัติตามภาระหนี้สินนั้นไม่เกี่ยวข้องเมื่อมีการวัดมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมเป็นการวัดมูลค่าตามเกณฑ์ของตลาด ไม่ใช่การวัดมูลค่าของกิจการโดยเฉพาะ

การระบุรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ

- 49.7 การกำหนดว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติ (หรือไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ) นั้นทำได้ยากยิ่งขึ้นเมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน (หรือสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายกัน) ในสถานการณ์นั้นเป็นการไม่สมควรที่จะสรุปว่ารายการทั้งหมดในตลาดนั้นไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ (คือ ถูกบังคับขายหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน) สถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ มีดังต่อไปนี้
- 49.7.1 มีฐานะเปิดต่อตลาดที่ไม่เพียงพอสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่าเพื่อที่จะให้มีกิจกรรมการตลาดตามปกติและที่เป็นประเพณีปฏิบัติ (Customary) สำหรับรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด
- 49.7.2 มีระยะเวลาที่เป็นปกติและที่เป็นประเพณีปฏิบัติเพียงพอให้แก่ตลาด แต่ผู้ขายขายสินทรัพย์หรือหนี้สินให้กับผู้ร่วมตลาดเพียงรายใดรายหนึ่ง
- 49.7.3 ผู้ขายอยู่ในหรือใกล้ภาวะล้มละลายหรือ ถูกสั่งพิทักษ์ทรัพย์ (เช่น ผู้ขายอยู่ในสถานะที่มีปัญหาทางการเงิน)

- 49.7.4 ผู้ขายถูกสั่งให้ขายเพื่อให้เป็นไปตามกฎระเบียบหรือข้อกำหนดทางกฎหมาย (นั่นคือผู้ขายถูกบังคับขาย)
- 49.7.5 ราคาที่ทำให้เกิดรายการแตกต่างเมื่อเปรียบเทียบกับรายการอื่นที่เกิดขึ้นไม่นานนี้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน
- กิจการต้องประเมินสถานการณ์ตามน้ำหนักของหลักฐานที่มีอยู่ เพื่อกำหนดว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติหรือไม่
- 49.8 กิจการต้องพิจารณารายการดังต่อไปนี้ เมื่อทำการวัดมูลค่ายุติธรรมหรือการประมาณผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านตลาด
- 49.8.1 หากหลักฐานบ่งชี้ว่ารายการนั้นไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ กิจการต้องให้น้ำหนักน้อย (เปรียบเทียบกับข้อบ่งชี้มูลค่ายุติธรรมอื่น) กับราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้น
- 49.8.2 หากหลักฐานบ่งชี้ว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติ กิจการต้องนำราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้นมาพิจารณา การให้น้ำหนักราคาที่ราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับข้อบ่งชี้ของมูลค่ายุติธรรมอื่นจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ดังต่อไปนี้
- 49.8.2.1 ปริมาณของรายการ
- 49.8.2.2 การเปรียบเทียบกันได้ของรายการกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีการวัดมูลค่า
- 49.8.2.3 วันที่ของรายการใกล้เคียงกับวันที่วัดมูลค่า
- 49.8.3 หากกิจการไม่มีข้อมูลที่เพียงพอที่จะสรุปว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติหรือไม่ กิจการต้องนำราคาที่ทำให้เกิดรายการมาพิจารณา อย่างไรก็ตาม ราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้นอาจไม่เป็นตัวแทนมูลค่ายุติธรรม (คือ ราคาที่ทำให้เกิดรายการนั้นไม่จำเป็นเสมอไปที่จะเป็นเกณฑ์เพียงอย่างเดียวหรือเกณฑ์พื้นฐานในการวัดมูลค่ายุติธรรม หรือในการประมาณอัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านตลาด) เมื่อกิจการไม่มีข้อมูลที่เพียงพอที่จะสรุปว่ารายการใดรายการหนึ่งเกิดขึ้นในสภาพปกติหรือไม่ กิจการต้องให้น้ำหนักน้อยกับรายการนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับรายการอื่นที่ทราบดีว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ
- กิจการไม่จำเป็นต้องใช้ความพยายามในทุกวิถีทางในการกำหนดว่ารายการเกิดขึ้นในสภาพปกติหรือไม่ แต่ต้องไม่ละเลยข้อมูลที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้หากกิจการเป็นผู้ทำรายการนั้นจะมีข้อสันนิษฐานว่ากิจการมีข้อมูลที่เพียงพอในการสรุปว่ารายการเกิดขึ้นในสภาพปกติหรือไม่

การใช้ราคาเสนอซื้อขายมาจากบุคคลที่สาม

- 49.9 แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามการใช้ราคาเสนอซื้อขายจากบุคคลที่สาม เช่น การบริการประเมินราคา หรือ นายหน้า หากกิจการกำหนดแล้วว่าราคาเสนอซื้อขายที่มาจากบุคคลที่สามนั้นมีการกำหนดโดยสอดคล้องตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
- 49.10 หากมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญของปริมาณหรือระดับของกิจกรรมสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน กิจการต้องประเมินว่าราคาเสนอซื้อขายมาจากบุคคลที่สามนั้นมีการกำหนดโดยใช้ข้อมูลปัจจุบันที่สะท้อนถึงรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ หรือเทคนิคการประเมินมูลค่าที่สะท้อนถึงข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด (รวมถึงข้อสมมติเกี่ยวกับความเสี่ยง) ในการให้น้ำหนักราคาเสนอซื้อขาย

ซึ่งใช้เป็นข้อมูลในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการให้น้ำหนักน้อยสำหรับราคาเสนอซื้อขายซึ่งไม่สะท้อนถึงผลของรายการนั้น (เมื่อเปรียบเทียบกับข้อบ่งชี้อื่นของมูลค่ายุติธรรมซึ่งสะท้อนถึงผลของรายการนั้น)

- 49.11 นอกจากนั้น ลักษณะของราคาเสนอซื้อขาย (เช่น ไม่ว่าราคานั้นจะเป็นเพียงข้อบ่งชี้หรือข้อเสนอที่มีผลผูกพัน) ต้องถูกนำมาพิจารณาเมื่อให้น้ำหนักกับหลักฐานที่มีอยู่โดยให้น้ำหนักที่มากกว่าสำหรับข้อเสนอมที่มีผลผูกพันที่มาจากบุคคลที่สาม
50. กิจการต้องพัฒนาข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้โดยใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในสถานการณ์นั้นซึ่งอาจรวมถึงข้อมูลของกิจการเอง ในการพัฒนาข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ กิจการอาจเริ่มต้นด้วยข้อมูลของกิจการเอง แต่ต้องปรับปรุงข้อมูลเหล่านั้นหากข้อมูลที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผลนั้นแสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมตลาดคนอื่นจะใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันหรือมีบางสิ่งบางอย่างเฉพาะของกิจการที่ผู้ร่วมตลาดคนอื่นไม่มี (เช่น การผนึกกันเพื่อเพิ่มศักยภาพ (synergy) ของกิจการโดยเฉพาะ) กิจการไม่จำเป็นต้องดำเนินการที่จะใช้ความพยายามทุกวิถีทางเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด อย่างไรก็ตาม กิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาดซึ่งมีอยู่อย่างสมเหตุสมผล ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ซึ่งมีการพัฒนาในลักษณะข้างต้นถือได้ว่าเป็นข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่ายุติธรรม
51. ตัวอย่างการใช้ข้อมูลระดับ 3 สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินรายการใดรายการหนึ่งรวมทั้งรายการดังต่อไปนี้
 - 51.1 สัญญาแลกเปลี่ยนสกุลเงินที่มีระยะยาว (Long-dated currency swap) ข้อมูลระดับ 3 จะเป็นอัตราดอกเบี้ยในสกุลเงินตามที่เราซึ่งไม่สามารถสังเกตได้และไม่สามารถรวบรวมได้จากข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ในตลาด ณ ช่วงปกติที่มีการเสนอ หรือมีจะนั้นสำหรับระยะเวลาส่วนใหญ่ของการแลกเปลี่ยนสกุลเงิน อัตราดอกเบี้ยในการแลกเปลี่ยนสกุลเงินคืออัตราที่คำนวณมาจากเส้นอัตราผลตอบแทนของประเทศนั้น ๆ (Respective countries' yield curves)
 - 51.2 สิทธิเลือกอายุ 3 ปี สำหรับหุ้นที่มีการแลกเปลี่ยนซื้อขาย (Three-year option on exchange-traded shares) ข้อมูลระดับ 3 จะมีความผันผวนในอดีต นั่นก็คือความผันผวนที่ได้มาจากราคาหุ้นในอดีต ความผันผวนในอดีตมักจะไม่ได้แสดงถึงความคาดหวังของผู้ร่วมตลาดในปัจจุบันต่อความผันผวนในอนาคต แม้ว่าจะเป็นข้อมูลเพียงอย่างเดียวที่มีอยู่ในการกำหนดราคาสิทธิเลือก
 - 51.3 สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest rate swap) ข้อมูลระดับ 3 จะเป็นการปรับปรุงราคาตลาดเฉลี่ย (ที่ไม่ผูกพัน) สำหรับสัญญาแลกเปลี่ยนซึ่งถูกพัฒนาขึ้นโดยใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้โดยตรงและไม่ได้รวบรวมจากข้อมูลตลาดที่สังเกตได้
52. หลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงิน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยทั่วไปคือราคาของการทำรายการ (เช่น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม))
53. เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบได้มากขึ้น แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้กำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมเป็น 3 ระดับ ตามประเภทของข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่าเพื่อวัดมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมให้ความสำคัญสูงสุดกับราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์

- หรือหนี้สินอย่างเดียวกัน (ข้อมูลระดับ 1) และให้ลำดับความสำคัญต่ำสุดแก่ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ (ข้อมูลระดับ 3)
54. ในบางกรณีข้อมูลที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินอาจถูกจัดประเภทภายในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมที่แตกต่างกัน ในกรณีเหล่านั้น การวัดมูลค่ายุติธรรมจะถูกจัดประเภทในภาพรวมในระดับเดียวกันกับลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม ซึ่งข้อมูลในระดับต่ำสุดมีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่าทั้งหมด การประเมินความมีนัยสำคัญของข้อมูลเฉพาะที่มีต่อการวัดมูลค่าทั้งหมดนั้นต้องใช้ดุลยพินิจ โดยพิจารณาปัจจัยเฉพาะเจาะจงที่เกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินการปรับปรุงเพื่อให้ได้มาซึ่งการวัดมูลค่าบนพื้นฐานของมูลค่ายุติธรรม เช่น ต้นทุนในการขายเมื่อวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ต้องไม่นำมาพิจารณาในการกำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมภายในการจัดประเภทของการวัดมูลค่ายุติธรรมว่าอยู่ในประเภทใด
55. การมีอยู่ของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และการที่ข้อมูลขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของแต่ละบุคคล อาจมีผลกระทบต่อการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมให้ความสำคัญกับข้อมูลที่นำมาใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่าเป็นอันดับแรก ไม่ใช่เทคนิคการประเมินมูลค่าที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมที่พัฒนาขึ้นโดยใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันซึ่งอาจมีการจัดประเภทอยู่ในระดับ 2 หรือระดับ 3 ขึ้นอยู่กับข้อมูลที่นำมาใช้ซึ่งมีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่าทั้งหมด และการจัดประเภทของข้อมูลว่าอยู่ลำดับชั้นใดของมูลค่ายุติธรรม
56. ถ้าข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ต้องมีการปรับปรุงโดยใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ และการปรับปรุงนั้นส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมสูงขึ้นหรือต่ำกว่าอย่างมีนัยสำคัญ ผลของการวัดมูลค่าดังกล่าวต้องจัดอยู่ในระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น หากผู้ร่วมตลาดจะพิจารณาถึงผลกระทบของข้อจำกัดจากการขายสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณราคาสำหรับสินทรัพย์ กิจการจะปรับปรุงราคาเสนอซื้อขายเพื่อให้สะท้อนถึงผลกระทบของข้อจำกัดการขาย หากราคาเสนอซื้อขายเป็นข้อมูลระดับ 2 และการปรับปรุงเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ซึ่งมีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่าทั้งหมด การวัดมูลค่าดังกล่าวจะจัดอยู่ในระดับ 3 ของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

นิยาม

57. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ไม่ได้มีไว้เพื่อ
- 57.1 ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ
- 57.2 ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ
- 57ก. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ ให้อ้างถึงทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กิจการสามารถลงทุนได้ ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ อาทิเช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง หรือสิทธิการเช่าในที่ดิน อาคารสิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร อุปกรณ์ ตลอดจนทรัพย์สินอื่นใดที่เกี่ยวข้อง

การรับรู้รายการ

58. กิจการต้องรับรู้สัทธิสินทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 58.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ
 - 58.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
59. ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 58 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันเป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่รับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลักๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไปและอาจรวมถึงต้นทุนค่าขึ้นส่วนชั้นเล็ก ๆ ด้วยวัตถุประสงค์ของรายการเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์
60. ชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแปลง เช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และกิจการต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้นตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 74 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

61. กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุนซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ
62. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
63. หากกิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสดและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ
64. กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการ จากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน คำอธิบายต่อไปนี้อ้างอิงถึงการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์อื่น และยังใช้ได้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 64.1 การแลกเปลี่ยนนั้นไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ หรือ
 - 64.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ และสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน

65. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

65.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

65.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

65.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 65.1 หรือ 65.2 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกระทบจากการแลกเปลี่ยนจากกระแสเงินสดหลักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด

การวัดมูลค่าในภายหลัง

66. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ด้วยมูลค่ายุติธรรม

67. กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

68. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องแน่ใจว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นสะท้อนถึงรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติอื่นซึ่งผู้ร่วมตลาดนำมาใช้ในการกำหนดราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สถานการณ์ตลาดปัจจุบัน

69. ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สิน ที่ถูกรับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงินแล้วซ้ำอีก เช่น

69.1 อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์หรือเครื่องปรับอากาศมักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดินอาคารและอุปกรณ์

69.2 หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้วเนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก

- 69.3 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าหรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากกิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก
- 69.4 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือครองโดยผู้เช่าเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้สะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่าย (รวมถึงการจ่ายชำระค่าเช่าผันแปรซึ่งกิจการต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้นหากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่าย จึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่รับรู้เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

70. หากกิจการกำหนดว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน)

การโอน

71. เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านี้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

การจำหน่าย

72. กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ออกจากงบแสดงฐานะการเงิน) เมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก
73. การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าเงินทุน ในการกำหนดวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากการขายคือวันที่ผู้รับมีอำนาจควบคุมในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นไปตามข้อกำหนดในการพิจารณาภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าเงินทุนและการขายและเช่ากลับคืน
74. หากกิจการรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงออก อย่างไรก็ตาม โดยปกติแล้วมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงนั้นแล้วในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ควรลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง

เป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติ ทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากขึ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง คือ ให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลง

75. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นและต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)
76. จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่ได้รับรวมอยู่ในผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะกำหนดขึ้นตามข้อกำหนดในการกำหนดราคาของรายการในย่อหน้าที่ 47 ถึง 72 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังในจำนวนเงินที่ประมาณการของสิ่งตอบแทนที่ได้รับรวมอยู่ในผลกำไรหรือขาดทุนต้องกำหนดขึ้นตามข้อกำหนดของการเปลี่ยนแปลงของราคาของรายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
77. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสมสำหรับหนี้สินที่กิจการยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว
78. ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิกต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

สัญญาเช่า

ผู้เช่า

การวัดมูลค่าเริ่มแรก

79. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้และหนี้สินตามสัญญาเช่า
80. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้ราคาทุน
81. ราคาทุนของสินทรัพย์สิทธิการใช้ต้องประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้
 - 81.1 จำนวนเงินของหนี้สินตามสัญญาเช่าจากการวัดมูลค่าเริ่มแรก ตามที่ได้อธิบายในย่อหน้าที่ 82 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
 - 81.2 การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าใด ๆ ที่จ่ายชำระ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหักสิ่งจูงใจตามสัญญาเช่าที่ได้รับใด ๆ
 - 81.3 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกใด ๆ ที่เกิดขึ้นของผู้เช่า และ
 - 81.4 ประมาณการต้นทุนที่จะเกิดขึ้นกับผู้เช่าในการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์อ้างอิงการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์อ้างอิงหรือการบูรณะสินทรัพย์อ้างอิงให้อยู่ในสภาพตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงและเงื่อนไขของสัญญาเช่า เว้นแต่ต้นทุนเหล่านั้นเกิดขึ้นเพื่อการผลิตสินค้าคงเหลือ ผู้เช่าจะรับภาระต้นทุนดังกล่าว ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลหรือเมื่อใช้สินทรัพย์อ้างอิงนั้นในระหว่างช่วงระยะเวลาหนึ่ง

82. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่ยังไม่ได้จ่ายชำระ ณ วันนั้น การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าต้องคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนโยบายของสัญญาเช่า หากอัตรานั้นสามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ แต่หากอัตรานั้นไม่สามารถกำหนดได้ทุกเมื่อ ผู้เช่าต้องใช้อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า

การวัดมูลค่าภายหลัง

83. หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้โดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม
84. หลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่า โดย
- 84.1 การเพิ่มมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนดอกเบี้ยจากหนี้สินตามสัญญาเช่า
 - 84.2 การลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายชำระแล้ว และ
 - 84.3 การวัดมูลค่าใหม่ตามมูลค่าตามบัญชีเพื่อสะท้อนการประเมินใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่าใด ๆ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 39 ถึง 46 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า หรือเพื่อสะท้อนการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่คงที่โดยเนื้อหาที่มีการปรับปรุง (ดูย่อหน้าที่ ข42 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า)

ผู้ให้เช่า

การจัดประเภทสัญญาเช่า

85. ผู้ให้เช่าต้องจัดประเภทสัญญาเช่าแต่ละสัญญาเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน
86. สัญญาเช่าจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของพึงได้รับ และจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญาเช่าที่ไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนเกือบทั้งหมดของสินทรัพย์อ้างอิงที่ผู้ให้เช่าเป็นเจ้าของพึงได้รับ

สัญญาเช่าเงินทุน

87. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ถือภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนในงบแสดงฐานะการเงินและแสดงเป็นลูกหนี้ ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

สัญญาเช่าดำเนินงาน

88. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้การจ่ายชำระตามสัญญาเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นรายได้โดยใช้วิธีเส้นตรงหรือเกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด ผู้ให้เช่าต้องใช้เกณฑ์ที่เป็นระบบอื่นใด หากเกณฑ์นั้นสะท้อนได้ดีกว่าถึงรูปแบบที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์อ้างอิง

รายการขายและเช่ากลับคืน

89. หากกิจการ (ผู้ขาย-ผู้เช่า) โอนสินทรัพย์ให้แก่กิจการอื่น (ผู้ซื้อ-ผู้ให้เช่า) และเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนจากผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่า ทั้งผู้ขาย - ผู้เช่าและผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่าต้องถือปฏิบัติสำหรับสัญญาการโอนและสัญญาเช่าตามย่อหน้าที่ 90 ถึง 94 ตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

การประเมินว่าการโอนสินทรัพย์เป็นการขายหรือไม่

90. กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการพิจารณาว่าเมื่อใดที่ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น เพื่อกำหนดว่าการโอนสินทรัพย์ถือว่าการขายหรือไม่

การโอนสินทรัพย์ที่เป็นการขาย

91. หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย - ผู้เช่า ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 91.1 ผู้ขาย-ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ที่เกิดจากการเช่ากลับคืนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ยังคงอยู่กับผู้ขาย - ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ขาย - ผู้เช่าต้องรับรู้เฉพาะจำนวนเงินของผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่โอนไปยังผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่า
- 91.2 ผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่าต้องปฏิบัติตามกับการซื้อสินทรัพย์ตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และปฏิบัติตามสัญญาเช่าตามข้อกำหนดทางการบัญชีด้านผู้ให้เช่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
92. หากมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายสินทรัพย์ไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหากการจ่ายชำระสำหรับสัญญาเช่าไม่ใช่อัตราของตลาด กิจการต้องปรับปรุงรายการต่อไปนี้เพื่อวัดมูลค่าจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
- 92.1 เงื่อนไขที่ต่ำกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการจ่ายล่วงหน้าของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่า และ
- 92.2 เงื่อนไขที่สูงกว่าตลาดใด ๆ ต้องถือเป็นการกู้ยืมส่วนเพิ่มที่ผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่าให้กับผู้ขาย - ผู้เช่า
93. กิจการต้องวัดมูลค่าการปรับปรุงที่อาจเกิดขึ้นใด ๆ ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 92 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ โดยใช้เกณฑ์ที่สามารถกำหนดได้อย่างพร้อมมากกว่าระหว่าง
- 93.1 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสำหรับการขายและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และ
- 93.2 ผลต่างระหว่างมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาของสัญญาเช่า และมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าตามอัตราของตลาด

การโอนสินทรัพย์ที่ไม่ใช่การขาย

94. หากการโอนสินทรัพย์โดยผู้ขาย - ผู้เช่าไม่ถือเป็นการขายสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
- 94.1 ผู้ขาย - ผู้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ที่โอนต่อไปและรับรู้หนี้สินทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติตามหนี้สินทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 94.2 ผู้ซื้อ - ผู้ให้เช่าต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนและต้องรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับจำนวนเงินจากการโอน โดยกิจการต้องปฏิบัติตามหนี้สินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

งบการเงินรวม

95. กิจการอาจมีการลงทุนในอีกกิจการหนึ่งด้วยเหตุผลด้านกฎหมาย กฎระเบียบ ภาษี หรือเหตุผลในเชิงธุรกิจที่คล้ายคลึง และมีอำนาจควบคุมในกิจการดังกล่าว ในกรณีนี้ กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- 95ก. แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ ไม่ได้กำหนดให้กิจการที่ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามย่อหน้าที่ 95 ต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติม แต่หากกิจการเลือกที่จะนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ

ผลกำไรและขาดทุน

96. ผลกำไรหรือขาดทุนซึ่งเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินจะต้องถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
97. ในกรณีที่สินทรัพย์ทางการเงินทำให้กิจการมีสิทธิได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากผู้ออกสินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าว กิจการต้องรับรู้และแสดงรายได้เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากผู้ออกสินทรัพย์ทางการเงินแยกออกมาจากกำไรขาดทุนซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงิน
98. เงินปันผลให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนก็ต่อเมื่อ
- 98.1 กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผล
 - 98.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเงินปันผลนั้น และ
 - 98.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าจำนวนเงินปันผลได้อย่างน่าเชื่อถือ
99. กิจการต้องปฏิบัติตามรายได้เงินปันผลดังต่อไปนี้
- 99.1 กิจการต้องไม่รับรู้เงินปันผลหรือกระแสเข้าอื่น ที่ได้รับจากเงินลงทุนเป็นรายได้ แต่ต้องนำไปหักจากต้นทุนของเงินลงทุน หากเงินปันผลหรือกระแสเข้านั้นเป็นการรับคืนเงินลงทุนทั้งหมดหรือบางส่วน
 - 99.2 กิจการต้องไม่รับรู้หุ้นปันผลหรือหุ้นที่เพิ่มขึ้นจากการแตกหุ้นเป็นรายได้ หากหุ้นดังกล่าวเป็นหุ้นประเภทเดียวกับหุ้นเดิม เว้นแต่ในกรณีที่กิจการมีสิทธิเลือกที่จะรับปันผลเป็นเงินสดหรือเป็นหุ้น กิจการสามารถรับรู้รายได้เป็นจำนวนเท่ากับจำนวนเงินสดที่กิจการมีสิทธิจะได้รับจากเงินปันผลนั้น
 - 99.3 กิจการต้องรับรู้การปันผลซึ่งจ่ายเป็นสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดเป็นรายได้เท่ากับจำนวนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ
 - 99.4 กิจการต้องรับรู้เงินปันผลที่ได้รับจากหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมซึ่งเป็นเงินปันผลของงวดก่อนแต่ประกาศจ่ายในงวดนี้เป็นรายได้อื่น
100. หากกิจการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินโดยใช้การบัญชีวันชำระ (ดูย่อหน้าที่ 5 และภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก3 และ ก6 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จะได้รับในระหว่างวันที่ทำการรายการและวันที่มีการจ่ายชำระสำหรับสินทรัพย์ที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมจะต้องถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

การรับรู้รายได้จากเงินลงทุน

101. กิจการต้องรับรู้รายได้จากเงินลงทุนตามเกณฑ์คงค้าง (ดูย่อหน้าที่ 102 ถึง 108 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้) และต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนตามที่กำหนดไว้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้
102. หากกิจการมีสิทธิที่จะได้รับรายได้จากเงินลงทุนเป็นรายวัน กิจการต้องรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นทุกวัน ตัวอย่างเช่น รายได้ดอกเบี้ย หรือรายได้ค่าเช่า หากกิจการได้รับรายได้จากเงินลงทุนเป็นเงินปันผล กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 98 99 และ 103 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ หากกิจการมีเงินลงทุนในตราสารหนี้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104 ถึง 108 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
103. กิจการต้องไม่รับรู้ใบสำคัญแสดงสิทธิที่ได้รับจากเงินลงทุนเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในใบสำคัญแสดงสิทธิด้วยจำนวนที่ปันส่วนมาจากราคาตามบัญชีของเงินลงทุนในตราสารที่เป็นต้นกำเนิดของใบสำคัญแสดงสิทธิ ณ วันที่กิจการมีสิทธิตามที่ระบุอยู่ในใบสำคัญแสดงสิทธิ นั้น ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องบันทึกสิทธิซื้อหุ้นที่ได้รับจากเงินลงทุนเป็นเงินลงทุนในสิทธิซื้อหุ้นตามสัดส่วนที่ปันมาจากราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเดิม ณ วันที่กิจการได้รับสิทธิตามที่ระบุอยู่ในสิทธิซื้อหุ้นนั้น การปันส่วนราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเดิมให้กับเงินลงทุนในใบสำคัญแสดงสิทธิหรือสิทธิซื้อหุ้นอาจทำได้โดยใช้วิธีสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนและใบสำคัญแสดงสิทธิ (สิทธิซื้อหุ้น) หรือโดยใช้วิธีประมาณจากมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ (สิทธิซื้อหุ้น) ที่หาได้ง่ายกว่า แล้วนำมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณได้ไปหักจากราคาตามบัญชีของเงินลงทุนที่มีอยู่เดิม
104. กิจการต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้ สำหรับรายได้ที่ได้รับจากเงินลงทุนในตราสารหนี้
 - 104.1 คำนวณดอกเบี้ยที่ได้รับเป็นรายวัน
 - 104.2 ต้องตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้หรือรายการอื่นที่มีลักษณะเดียวกันเป็นรายได้ออกเป็นรายวันโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีนัยสำคัญ
105. กิจการต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ในการได้รับชำระดอกเบี้ยจากผู้ออกตราสารหนี้ก่อนที่จะรับรู้ดอกเบี้ยเป็นรายได้
106. กิจการต้องบันทึกดอกเบี้ยที่ได้รับจากเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ผู้ออกผิดนัดชำระดอกเบี้ย ในขณะที่กิจการได้รับเงินลงทุนมา ดังนี้
 - 106.1 รับรู้ดอกเบี้ยส่วนที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ลงทุนจนถึงปัจจุบันเป็นรายได้ออกเป็น
 - 106.2 นำดอกเบี้ยส่วนที่ค้างชำระขณะที่ได้เงินลงทุนมา ไปลดบัญชีเงินลงทุนเมื่อได้รับชำระดอกเบี้ย
107. กิจการต้องวิเคราะห์บัญชีดอกเบี้ยที่บันทึกค้างรับไว้อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มั่นใจว่าบัญชีดังกล่าวสะท้อนความเป็นจริง นอกจากนี้ กิจการต้องปรับปรุงจำนวนดอกเบี้ยค้างรับหรือดอกเบี้ยรับอย่างเหมาะสมเมื่อมีการซื้อหรือขายเงินลงทุนในตราสารหนี้ระหว่างงวดการจ่ายดอกเบี้ย
108. ในกรณีที่เงินลงทุนในตราสารหนี้ผิดนัดชำระหนี้ กิจการต้องบันทึกตัดบัญชีดอกเบี้ยค้างรับโดยนำไปลดรายได้ออกเป็นรายวันทันทีเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่ได้รับดอกเบี้ยและเมื่อจำนวนดอกเบี้ยที่จะไม่ได้รับสามารถประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล หากดอกเบี้ยค้างรับที่ต้องตัดบัญชีเป็น

ดอกเบี้ยที่กิจการซื้อมาพร้อมกับเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกตัดบัญชีดอกเบี้ยค้างรับดังกล่าวโดยนำไป
เพิ่มต้นทุนของเงินลงทุนที่ซื้อมา

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

109. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทุกวันหรือรับรู้ ณ วันที่ในงบการเงินหรือวันที่กิจการมีสิทธิได้รับหรือ
เกิดภาระผูกพันที่ต้องจ่ายทรัพยากรเพื่อแลกกับส่วนได้เสียของกิจการ
110. กิจการต้องบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นประจำทุกวันหรือบันทึกเท่าที่จำเป็นตามลักษณะของกิจการ แม้ว่ากิจการ
อาจต้องอาศัยการประมาณการมาช่วย กิจการต้องประมาณค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอย่างสมเหตุสมผลเพื่อให้
ค่าใช้จ่ายที่บันทึกครบถ้วนและมีจำนวนใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมากที่สุดโดยพิจารณาจาก
ประสบการณ์และข้อมูลในอดีต ความน่าจะเป็นที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้น และประเพณีปฏิบัติของธุรกิจ
111. กิจการต้องปฏิบัติตามรายการที่เกิดขึ้นในกรณีที่กิจการจะได้รับการชดเชยจากฝ่ายบริหารเนื่องจากการ
ประมาณการที่ผิดพลาด กิจการต้องบันทึกเงินที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์พร้อมกับบันทึกลด
ค่าใช้จ่าย
112. เมื่อกิจการมีค่าใช้จ่ายในการออกส่วนได้เสีย หรือต้นทุนต่าง ๆ ในการออกหรือการได้มาซึ่งตราสารทุน
ของกิจการเอง ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนดังกล่าวอาจรวมถึงค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนและค่าธรรมเนียม
อื่นของหน่วยงานกำกับดูแลค่าที่ปรึกษาด้านกฎหมาย ค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีและด้านวิชาชีพอื่น ๆ
ต้นทุนการพิมพ์และอากรแสตมป์ ต้นทุนการทำรายการของรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนให้หักออกจากส่วน
ของเจ้าของ หากต้นทุนการทำรายการดังกล่าวเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการที่
เกี่ยวข้องกับทุนซึ่งหลีกเลี่ยงได้หากไม่มีรายการที่เกี่ยวข้องกับทุนดังกล่าว ต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้อง
กับทุนที่ดำเนินการไม่สำเร็จ ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
113. ค่าใช้จ่ายในการออกส่วนได้เสียซึ่งประกอบด้วยรายการต่อไปนี้
 - 113.1 ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมายในการออกส่วนได้เสีย
 - 113.2 รายการจ่ายในการจดทะเบียนทุกประเภท
 - 113.3 รายการจ่ายในการรับประกันการจัดจำหน่ายและรายการจ่ายในลักษณะเดียวกัน
 - 113.4 รายการจ่ายในการจัดพิมพ์หนังสือชี้ชวนและเอกสารประกอบการขายส่วนได้เสีย
 - 113.5 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์
 - 113.6 รายการจ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับการออกส่วนได้เสีย
114. กิจการที่มีค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและประชาสัมพันธ์ของกิจการ และรายการอื่นใด ให้กิจการต้องปฏิบัติ
ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 109 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
รายการอื่นใด อาจประกอบด้วยรายการต่อไปนี้
 - 114.1 ค่าใช้จ่ายในการลงทุนต่างประเทศ เช่น ค่าแปลเอกสารโครงการ ค่ารับรองเอกสาร
 - 114.2 ค่าทนาย หรือค่าที่ปรึกษากฎหมาย
 - 114.3 ค่าใช้ Benchmark ของกองทุน

ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิ

การคำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วย

115. ในกรณีที่กิจการมีส่วนได้เสียเป็นหน่วยลงทุน กิจการต้องคำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยโดยใช้มูลค่าสินทรัพย์ทั้งสินหักด้วยมูลค่าหนี้สินทั้งสินแล้วหารด้วยจำนวนหน่วยลงทุนที่ถือโดยบุคคลภายนอก
116. โดยส่วนใหญ่สินทรัพย์ของกิจการประกอบด้วย เงินสด เงินลงทุน รายการค้างรับต่าง ๆ และสินทรัพย์อื่น โดยส่วนมากแล้วกิจการต้องวัดด้วยมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ส่วนสินทรัพย์ประเภทอื่นกิจการต้องวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่เกี่ยวข้อง
117. โดยส่วนใหญ่หนี้สินของกิจการประกอบด้วยหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าภายหลังด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ยกเว้น หนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างเช่น ภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบหลักทรัพย์ที่ขายขณะที่ไม่ได้ครอบครอง ภาระผูกพันที่จะต้องส่งคืนหลักทรัพย์ที่ยืมมา เจ้าหนี้ขายคืนส่วนได้เสีย หนี้สินตราสารอนุพันธ์ กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สินทางการเงินดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ส่วนหนี้สินประเภทอื่นกิจการต้องวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่เกี่ยวข้อง
118. กิจการต้องนำค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้ค้างรับ และรายการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทุกรายการที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่คำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยมารวมในการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วย กิจการต้องทำการประมาณมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวโดยสุจริตและอย่างสมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่หากไม่สามารถหาจำนวนที่แท้จริงของรายการดังกล่าวได้
119. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิ ณ วันที่มีการขายหน่วยลงทุน วันที่มีการรับซื้อคืนหน่วยลงทุน และวันที่ในงบการเงิน
120. กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดต่อไปนี้เพื่อให้มั่นใจว่าได้วัดมูลค่าสินทรัพย์อย่างถูกต้อง
 - 120.1 กิจการต้องเปรียบเทียบมูลค่ายุติธรรมในขณะนั้นของเงินลงทุนแต่ละประเภทกับมูลค่ายุติธรรมที่วัดค่าครั้งล่าสุดของเงินลงทุนประเภทเดียวกันเพื่อพิจารณาว่ามูลค่าของเงินลงทุนแต่ละประเภทได้มีการเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติหรือเกินจากจำนวนหรืออัตราที่กำหนดไว้หรือไม่
 - 120.2 กิจการต้องทบทวนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินว่ามีความเหมาะสมที่จะใช้ต่อไปหรือไม่ แม้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่ระบุไว้ในข้อ 120.1 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้จะไม่เกิดขึ้น
121. กิจการต้องกำหนดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122 - 127 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ให้กับส่วนได้เสียแต่ละประเภท หากกิจการมีส่วนของผู้ถือส่วนได้เสียหลายประเภทและผู้ถือส่วนได้เสียแต่ละประเภทมีสิทธิในสินทรัพย์หรือมีสิทธิได้รับประโยชน์จากกิจการไม่เท่ากัน

การบัญชีสำหรับส่วนของผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุน

122. ส่วนของผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนประกอบด้วยทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนและทุนที่กิจการสะสมจากการดำเนินงาน ทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนประกอบด้วยทุนที่ได้รับตามมูลค่าที่ตราไว้ ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุน และทุนประเภทอื่น เช่น ค่าปรับจากผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุนที่ผิดเงื่อนไขการซื้อหน่วยลงทุน ทุนที่กิจการสะสมจากการดำเนินงานหรือกำไรสะสมประกอบด้วยกำไรที่เกิดจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและการแบ่งปันส่วนทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นหน่วยลงทุน

123. ในการขายหน่วยลงทุนกิจการต้องบันทึกเพิ่มบัญชีทุนที่ได้รับจากผู้ถือหน่วยลงทุนด้วยจำนวนหน่วยลงทุนที่ขายคุณด้วยมูลค่าที่ตราไว้ต่อหน่วย ณ วันที่ผู้ถือหน่วยลงทุนได้รับสิทธิในหน่วยลงทุนนั้น และต้องบันทึกบัญชีส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาที่เกิดการขายหน่วยลงทุนกับมูลค่าที่ตราไว้ของหน่วยลงทุนนั้น
124. ในกรณีที่กิจการเสนอขายหน่วยลงทุนเป็นครั้งแรกขณะที่ยังไม่เป็นนิติบุคคล กิจการต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 123 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ ณ วันที่ กิจการเริ่มต้นมีสถานะเป็นนิติบุคคล
125. กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินรับล่วงหน้าจากการขายหน่วยลงทุนเป็นหนี้สินหากกิจการได้รับเงินสดล่วงหน้าในการจองซื้อหน่วยลงทุนก่อนที่จะได้รับคำสั่งซื้อจริง และต้องเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขและยอดรวมของจำนวนหนี้สินหากมีนัยสำคัญ

กิจการที่มีหน่วยลงทุนหลายประเภท

126. ในกรณีที่กิจการมีหน่วยลงทุนหลายประเภท กิจการต้องคำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยสำหรับหน่วยลงทุนแต่ละประเภทตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 115 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ โดยการแยกทุนที่ได้รับจากผู้ถือหน่วยลงทุน ส่วนเกินทุน ส่วนต่ำกว่าทุน กำไรสะสม และรายการอื่น ตามประเภทของหน่วยลงทุน กิจการต้องแยกคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายของหน่วยลงทุนแต่ละประเภทหากสามารถระบุได้ว่าจะรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นเป็นของหน่วยลงทุนประเภทใด หากไม่สามารถระบุได้กิจการต้องปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายตามอัตราส่วนของมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของหน่วยลงทุนแต่ละประเภทกับมูลค่าสินทรัพย์สุทธิทั้งสิ้นก่อนการปันส่วนรายการดังกล่าว เว้นแต่อัตราส่วนดังกล่าวมีมูลค่าเป็นศูนย์ซึ่งกิจการต้องใช้อัตราส่วนล่าสุดก่อนที่จะมีมูลค่าเป็นศูนย์ในการปันส่วน ทั้งนี้กิจการต้องไม่ปันส่วนค่าใช้จ่ายที่จะทำให้มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของหน่วยลงทุนประเภทนั้นติดลบ
127. ตามปกติ ในการคำนวณมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยสำหรับหน่วยลงทุนแต่ละประเภท กิจการมักไม่มีปัญหาในการแยกประเภททุนที่ได้รับจากผู้ถือหน่วยลงทุนและส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุน เนื่องจากกิจการสามารถระบุได้ทันทีว่ารายการดังกล่าวเป็นของหน่วยลงทุนประเภทใด ในทำนองเดียวกันกิจการมักไม่มีปัญหาในการแยกประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าเป็นหน่วยลงทุนประเภทใด แต่กิจการอาจมีปัญหาในการแยกประเภทรายได้ ค่าใช้จ่าย รายการกำไรหรือรายการขาดทุนที่เกิดขึ้น ซึ่งไม่สามารถระบุได้อย่างเฉพาะเจาะจง ในกรณีนี้ กิจการต้องปันส่วนรายการดังกล่าวโดยใช้อัตราส่วนของมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของหน่วยลงทุนแต่ละประเภทกับมูลค่าสินทรัพย์สุทธิทั้งสิ้นก่อนการปันส่วนรายการดังกล่าว

การแบ่งปันส่วนทุนให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุน

128. กิจการต้องบันทึกลดกำไรสะสม ณ วันที่กิจการประกาศจ่ายเงินปันผลหากปันผลนั้นจะจ่ายเป็นเงินสด ในกรณีที่กิจการจะจ่ายปันผลเป็นหน่วยลงทุน กิจการต้องบันทึกลดกำไรสะสมด้วยมูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยตามจำนวนหน่วยปันผลที่ให้ ณ วันที่ที่กำหนดไว้ในนโยบายการจ่ายหน่วยปันผล นอกจากนี้ กิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าที่ตราไว้ของหน่วยลงทุน ส่วนเกินทุน และบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องตามสัดส่วนที่ควรบันทึกเปรียบเสมือนว่าการออกหน่วยปันผลนั้นเป็นการขาย

การเปิดเผยข้อมูล

การนำเสนอการเงิน

129. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ค เรื่อง รูปแบบการแสดงรายการในงบการเงินของกิจการในแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

130. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 130.1 ระดับที่มูลค่าสุทธิของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ และมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย
 - 130.2 จำนวนที่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับ
 - 130.2.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 130.2.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด
 - 130.2.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด
 - 130.3 ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือการโอนรายได้ และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย
 - 130.4 ภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น
131. นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 130 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ แล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้
- 131.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
 - 131.2 ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ
 - 131.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ
 - 131.4 ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่าสุทธิ
 - 131.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน
 - 131.6 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

132. ในกรณีที่กิจการมีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ระหว่างก่อสร้างการกระทยอดที่ระบุในย่อหน้าที่ 131 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น

สัญญาเช่า

ผู้เช่า

133. วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมกันกับข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่า ที่มีต่อฐานะการเงินผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของผู้เช่า

ผู้ให้เช่า

134. วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ให้เช่าเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมกันกับข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด เพื่อให้พื้นฐานสำหรับผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลกระทบของสัญญาเช่าที่มีต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดของผู้ให้เช่า

การเปิดเผยข้อมูลอื่น

135. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 135.1 นโยบายการบัญชีที่สำคัญ เช่น นโยบายการแบ่งปันส่วนทุน การวัดค่าเงินลงทุน การรับรู้รายได้ การยืมและการให้ยืมตราสาร การขายโดยมีสัญญาซื้อคืน การขายหลักทรัพย์ที่ไม่ได้ครอบครอง การวัดค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน การรับรู้รายการการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และนโยบายเกี่ยวกับการประมาณการ
 - 135.2 ข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งปันส่วนทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เสีย
 - 135.3 ข้อมูลเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของทุนที่ได้รับในระหว่างงวดในกรณีที่มีหน่วยลงทุนหลายประเภท
 - 135.4 ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขายเงินลงทุน
 - 135.5 ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อโดยมีสัญญาขายคืน และการขายโดยมีสัญญาซื้อคืน
 - 135.6 ข้อมูลเกี่ยวกับตราสารหนี้ที่ผู้ออกผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขที่ตกลงไว้
 - 135.7 ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการขายหลักทรัพย์ที่ไม่ได้ครอบครอง การยืมตราสาร และการให้ยืมตราสาร
 - 135.8 รายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 135.9 ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
 - 135.10 เหตุการณ์ที่สำคัญภายหลังวันที่ในงบการเงิน
136. ในกรณีที่มีหน่วยลงทุนหลายประเภท กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลจำนวนหน่วยลงทุนดังต่อไปนี้
- 136.1 หน่วยลงทุน ณ วันปลายปี
 - 136.2 สินทรัพย์สุทธิที่เป็นของผู้ถือหน่วยลงทุน

- 136.3 มูลค่าสินทรัพย์สุทธิต่อหน่วยแยกตามประเภทของหน่วยลงทุน
137. ในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตราสารหนี้ที่ผู้ออกผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขที่ตกลงไว้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- 137.1 มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับ คัดลดด้วยอัตราที่เหมาะสมกับความเสี่ยง
- 137.2 จำนวนเงินต้นและดอกเบี้ยของตราสารหนี้ดังกล่าวตามเงื่อนไขเดิม
- 137.3 เงื่อนไขการชำระหนี้ที่ผู้ออกตราสารหรือผู้ที่ต้องรับผิดชอบในตราสารนั้นตกลงไว้
138. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน รวมทั้งการขายหลักทรัพย์ที่ไม่ได้ครอบครอง การยืมและการให้ยืมตราสารตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน
139. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย โดยเปิดเผยตามชื่อของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและความสัมพันธ์ที่กิจการมีต่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น
- 139.1 รายได้เงินปันผล
- 139.2 รายได้ดอกเบี้ย
- 139.3 ค่าขายหน้า
- 139.4 ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
- 139.5 การซื้อขายเงินลงทุน
- 139.6 ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องตามที่ระบุอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

วันที่ถือปฏิบัติ

140. แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

141. เมื่อกิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการมีทางเลือกสำหรับการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ดังนี้
- 141.1 กิจการสามารถเลือกปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ แบบปรับปรุงย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด หรือ
- 141.2 กิจการสามารถเลือกปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ โดยปรับปรุงรายการผลกระทบสะสมที่เกิดจากการใช้แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันที่เริ่มต้นใช้แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ครั้งแรก โดยไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบ ทั้งนี้ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

142. สำหรับค่าใช้จ่ายในการออกส่วนได้เสีย หรือต้นทุนต่าง ๆ ในการออกหรือการได้มาซึ่งตราสารทุนของกิจการเอง รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นใด ที่เกิดก่อนวันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งกิจการเคยบันทึกจ่ายดังกล่าวไว้เป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีและทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากรายจ่าย แต่ไม่เกิน 5 ปี โดยเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 106 การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน นั้น กิจการสามารถทยอยตัดเป็นค่าใช้จ่ายต่อไปได้ตามระยะเวลาที่คงเหลือ ทั้งนี้ กิจการต้องอธิบายเหตุผลดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลผลกระทบต่อมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (Net Asset Value : NAV) หากกิจการได้บันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
143. สำหรับกิจการที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดไม่ตรงกับวันที่ 31 ธันวาคม 2562 กิจการสามารถถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน ต่อไปได้จนสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการที่เริ่มก่อนที่แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตามหากกิจการมีค่าใช้จ่ายในการออกส่วนได้เสีย หรือต้นทุนต่าง ๆ ในการออกหรือการได้มาซึ่งตราสารทุนของกิจการเอง รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่นใด ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 กิจการต้องถือปฏิบัติต่อค่าใช้จ่ายดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 109-114 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีนี้ด้วย

ภาคผนวก ก : ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

แนวทางปฏิบัติ

การรับรู้เมื่อเริ่มแรก

- ก1. ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 4 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ กิจการรับรู้สิทธิและภาระผูกพันตามสัญญาทั้งหมดภายใต้ตราสารอนุพันธ์เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินตามลำดับ ยกเว้นตราสารอนุพันธ์ที่ทำให้การโอนสินทรัพย์ทางการเงินไม่ถือเป็นการขาย หากการโอนสินทรัพย์ทางการเงินไม่เข้าเงื่อนไขของการตัดรายการออกจากบัญชี ผู้รับโอนต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่โอนนั้นเป็นสินทรัพย์ของตน
- ก2. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการนำข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 4 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติ
 - ก2.1 ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ที่ไม่มีเงื่อนไขที่รับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อกิจการเข้าไปเป็นคู่สัญญา ซึ่งทำให้กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการรับเงินสด หรือมีภาระผูกพันตามกฎหมายในการจ่ายเงินสด
 - ก2.2 โดยทั่วไป สินทรัพย์ที่จะได้มาและหนี้สินที่จะเกิดขึ้นจากผลของสัญญาผูกมัดในการซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการจะไม่ถูกรับรู้รายการจนกระทั่งมีคู่สัญญาอย่างน้อยหนึ่งรายปฏิบัติตามสัญญา เช่น โดยทั่วไปกิจการที่ได้รับคำสั่งซื้อจะไม่รับรู้รายการสินทรัพย์ (และกิจการที่สั่งซื้อจะไม่รับรู้รายการหนี้สิน) ณ วันที่มีการตกลงกัน แต่จะชะลอการรับรู้รายการออกไปจนกว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะมีการขนส่ง ส่งมอบ หรือให้บริการ หากสัญญาผูกมัดในการซื้อหรือขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินอยู่ภายใต้ขอบเขตในย่อหน้าที่ 2.4 ถึง 2.7 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มูลค่ายุติธรรมสุทธิของสัญญาดังกล่าวจะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันที่มีการตกลงกัน นอกจากนั้น หากสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการเลือกกำหนดให้เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้การเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในมูลค่ายุติธรรมสุทธิเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินภายหลังจากการเริ่มต้นการป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.5.8.2 และ 6.5.9 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน)
 - ก2.3 สัญญาฟอร์เวิร์ดซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 (ดูย่อหน้าที่ 2.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) ถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินในวันที่มีการตกลงกัน แทนวันที่มีการจ่ายชำระ เมื่อกิจการเข้าเป็นคู่สัญญาของสัญญาฟอร์เวิร์ด มูลค่ายุติธรรมของสิทธิและภาระผูกพันมักจะเท่ากัน ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสัญญาฟอร์เวิร์ดเท่ากับศูนย์ หากมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสัญญาฟอร์เวิร์ดไม่เท่ากับศูนย์ สัญญาดังกล่าวจะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน
 - ก2.4 สัญญาสิทธิเลือกซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 2.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) จะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อผู้ถือหรือผู้ออกเข้าไปเป็นคู่สัญญา

ก2.5 รายการในอนาคตที่วางแผนไว้ซึ่งไม่ว่าจะมีความน่าจะเป็นมากเพียงใด ก็ไม่ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน เนื่องจากกิจการยังไม่ได้เข้าไปเป็นคู่สัญญา

การซื้อหรือการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวิธีปกติ

- ก3. การซื้อหรือการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวิธีปกติ กิจการจะรับรู้รายการโดยใช้การบัญชีวันซื้อขายหรือการบัญชีวันชำระตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ก5 และ ก6 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติแบบเดียวกันอย่างสม่ำเสมอสำหรับการซื้อและการขายสินทรัพย์ทางการเงินทั้งหมดที่ถูกจัดประเภทแบบเดียวกันตามที่กำหนดในแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้
- ก4. สัญญาซึ่งกำหนดหรืออนุญาตให้มีการจ่ายชำระสุทธิสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสัญญาถือว่าไม่ใช่สัญญาตามวิธีปกติ โดยสัญญาดังกล่าวจะถูกบันทึกบัญชีเป็นอนุพันธ์ในช่วงเวลาระหว่างวันซื้อขายและวันจ่ายชำระ
- ก5. วันซื้อขาย คือ วันที่กิจการมีข้อผูกมัดที่จะซื้อหรือขายสินทรัพย์ การบัญชีวันซื้อขายจะเกี่ยวข้องกับ (1) การรับรู้สินทรัพย์ที่จะได้รับและหนี้สินที่จะต้องจ่ายในวันซื้อขาย และ (2) การตัดรายการสินทรัพย์ที่ถูกขาย รับรู้กำไรหรือขาดทุนใด ๆ จากการขาย และรับรู้หักหนี้จากการจ่ายชำระจากผู้ซื้อในวันซื้อขาย โดยทั่วไปดอกเบียของสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันจะไม่ถูกรับรู้จนกว่าจะถึงวันจ่ายชำระและโอนกรรมสิทธิ์
- ก6. วันจ่ายชำระ คือ วันที่สินทรัพย์ถูกส่งมอบแก่หรือส่งมอบโดยกิจการ การบัญชีวันชำระ หนี้ วันจ่ายชำระจะเกี่ยวข้องกับ (1) การรับรู้สินทรัพย์ในวันที่ยกเลิกการได้รับสินทรัพย์นั้น และ (2) การตัดรายการสินทรัพย์และรับรู้กำไรหรือขาดทุนใด ๆ จากการขาย ในวันที่ยกเลิกการได้ส่งมอบสินทรัพย์ เมื่อการบัญชีวันชำระถูกนำมาถือปฏิบัติ ให้กิจการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จะได้รับระหว่างวันซื้อขายและวันจ่ายชำระในลักษณะเดียวกับการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา กล่าวคือ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

- ก7. มูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงิน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยทั่วไปคือราคาของการทำรายการ (เช่น มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับ ดูย่อหน้าที่ 52 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม) อย่างไรก็ตาม หากสิ่งตอบแทนที่ให้ไปหรือสิ่งตอบแทนที่ได้รับมีมากกว่าเครื่องมือทางการเงิน กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือทางการเงิน ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืมระยะยาวหรือลูกหนี้ที่ไม่มีดอกเบีย สามารถวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตทั้งหมดคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาดของเครื่องมือทางการเงินที่คล้ายคลึงกัน (มีสกุลเงิน เงื่อนไขการกู้ยืม อัตราดอกเบี้ย และปัจจัยอื่นที่คล้ายคลึงกัน) ที่มีอันดับความน่าเชื่อถือด้านเครดิตระดับเดียวกัน เงินให้กู้ยืมส่วนที่เพิ่มขึ้น คือค่าใช้จ่ายหรือการลดลงของรายได้เว้นแต่เงินให้กู้ยืมนั้นเข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ประเภทอื่น

การวัดมูลค่าภายหลัง

- ก8. หากเครื่องมือทางการเงินที่บันทึกเป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน แล้วมูลค่ายุติธรรมลดลงต่ำกว่าศูนย์ เครื่องมือทางการเงินดังกล่าวถือเป็นหนี้สินทางการเงินที่ต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 20 ของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

ผลกำไรและขาดทุน

- ก9. กิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กับสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินที่เป็นตัวเงินและเป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 กำหนดให้กำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นรายการที่เป็นตัวเงินที่ถูกกำหนดให้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงของการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ดูย่อหน้าที่ 6.5.11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน) การป้องกันความเสี่ยงสำหรับการลงทุนสุทธิ (ดูย่อหน้าที่ 6.5.13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน)
- ก10. หากสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่ไม่ใช่อนุพันธ์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินที่ไม่ใช่อนุพันธ์ มีความสัมพันธ์กันในลักษณะของการป้องกันความเสี่ยง การเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบส่วนที่เป็นเงินตราต่างประเทศของเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้นจะแสดงในกำไรหรือขาดทุน

ภาคผนวก ข : ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

คำนิยาม (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน)

เครื่องมือทางการเงิน หมายถึง สัญญาใด ๆ ที่ทำให้สินทรัพย์ทางการเงินของกิจการหนึ่ง และหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน

สินทรัพย์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ดังต่อไปนี้

1. เงินสด
2. ตราสารทุนของกิจการอื่น
3. สิทธิตามสัญญา
 - 3.1 ที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากกิจการอื่นหรือ
 - 3.2 ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่จะเป็นประโยชน์ต่อกิจการหรือ
4. สัญญาที่จะหรืออาจจะได้รับชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกและเป็น
 - 4.1 รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีภาระผูกพันที่จะรับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร หรือ
 - 4.2 ตราสารอนุพันธ์ทางการเงินที่จะหรืออาจจะได้รับชำระเป็นสิ่งที่อื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยน ระหว่างเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนที่แน่นอนกับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอน ในที่นี้ตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกจะไม่รวมเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิขายคืนที่มีลักษณะเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขที่ระบุในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงินและเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเฉพาะในช่วงที่กิจการชำระบัญชี และจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงินหรือตราสารที่มีสัญญาว่าในอนาคตจะมีการได้รับหรือส่งมอบในตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก

หนี้สินทางการเงิน หมายถึง หนี้สินดังต่อไปนี้

1. ภาระผูกพันตามสัญญา
 - 1.1 ที่จะส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้กิจการอื่น หรือ
 - 1.2 ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไข ที่อาจทำให้กิจการเสียประโยชน์ หรือ
2. สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกและเป็น
 - 2.1 รายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีข้อผูกพันที่จะส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่ผันแปร หรือ

- 2.2 ตราสารอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระเป็นสิ่งที่อื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนระหว่างเงินสด หรือสินทรัพย์ทางการเงินในจำนวนที่แน่นอน กับตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในจำนวนที่แน่นอน ในที่นี้ ตราสารทุนของกิจการผู้ออกตราสารไม่รวมเครื่องมือทางการเงิน ที่มีสิทธิขายคืนที่มีลักษณะเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงินเครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกให้กิจการอื่นตามสัดส่วนของสินทรัพย์สุทธิของกิจการเฉพาะในช่วงที่กิจการชำระบัญชีและจัดเป็นตราสารทุนตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงินหรือตราสารที่มีสัญญาว่าจะมีการรับหรือส่งมอบตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออกในอนาคต

โดยมีข้อยกเว้นคือ ตราสารที่ตรงตามคำนิยามของหนี้สินทางการเงินจะถูกจัดประเภทให้เป็นตราสารทุนถ้าเครื่องมือทางการเงินนั้น ๆ มีลักษณะตามเงื่อนไขในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงินย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข หรือ 16ค และ 16ง ทุกประการ

ตราสารทุน หมายถึง สัญญาที่แสดงว่าผู้ถือตราสารเป็นเจ้าของส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมดของกิจการ

ตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน หมายถึง เครื่องมือทางการเงิน หรือสัญญาอื่นที่มีลักษณะทุกข้อ ดังต่อไปนี้

1. การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าจะเป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่ระบุไว้ในสัญญา เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของเครื่องมือทางการเงิน ราคาสินค้าโภคภัณฑ์ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดัชนีราคาหรือดัชนีอัตราอันดับความน่าเชื่อถือหรือดัชนีความน่าเชื่อถือ หรือตัวแปรอื่น ในกรณีที่ตัวแปรไม่เป็นตัวเงิน ตัวแปรนั้นจะไม่เฉพาะเจาะจงกับคู่สัญญาเท่านั้น (บางครั้งเรียกว่า รายการอ้างอิง)
2. ไม่มีการจ่ายเงินลงทุนสุทธิเมื่อเริ่มแรก หรือจ่ายด้วยจำนวนเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับสัญญาประเภทอื่น ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลในลักษณะเดียวกันต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยตลาด และ
3. การรับหรือจ่ายชำระจะกระทำในอนาคต

ราคาทุนตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก หักด้วยการจ่ายชำระคืนเงินต้น บวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ซึ่งเกิดจากผลต่างระหว่างมูลค่าที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและมูลค่า ณ วันที่ครบกำหนด และปรับปรุงด้วยค่าเผื่อผลขาดทุนสำหรับกรณีของสินทรัพย์ทางการเงิน

ต้นทุนการทำรายการ หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ การออกตราสาร หรือการจำหน่ายสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน โดยต้นทุนส่วนเพิ่มนี้จะไม่เกิดขึ้นถ้ากิจการไม่ซื้อ ไม่ออกตราสาร หรือไม่จำหน่ายเครื่องมือทางการเงิน

ต้นทุนการทำรายการรวมถึงค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับตัวแทน (รวมถึงพนักงานที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนขาย) ที่ปรึกษา นายหน้า และตัวแทนจำหน่าย ภาษีหรือค่าธรรมเนียมที่หน่วยงานกำกับดูแลและตลาดหลักทรัพย์เรียกเก็บ และค่าภาษีอากรในการโอน ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าของหุ้นกู้ ต้นทุนในการจัดหาเงินทุน หรือค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายใน หรือต้นทุนในการถือครอง

อย่างไรก็ดี ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่ไม่เป็นสาระสำคัญซึ่งก่อให้เกิดความยากลำบากแก่กิจการในการคำนวณต้นทุนของเงินลงทุน เช่น ค่าธรรมเนียมที่เกิดจากการโอนเงินระหว่างธนาคาร (บาทเน็ต) เป็นต้น

ภาคผนวก ค : ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของแนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้

รูปแบบการแสดงรายการในงบการเงินของกองทุน

ตัวอย่างการเสนอรายการในงบการเงิน

1. งบแสดงฐานะการเงิน
2. งบประกอบรายละเอียดเงินลงทุน
3. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
4. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ
5. งบกระแสเงินสด

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. ข้อมูลทั่วไป
2. เกณฑ์การจัดทำงบการเงิน
3. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ
4. ความเสี่ยงทางการเงิน
5. เงินลงทุนที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
6. เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ตามมูลค่ายุติธรรม
7. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
8. กำไรสะสม
9. ค่าใช้จ่าย
10. รายการธุรกิจกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
11. การแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหุ้นรายย่อย
12. ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขายเงินลงทุน
13. ภาระผูกพัน
14. ข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน
15. ข้อมูลเกี่ยวกับระดับและวิธีวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน
16. ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
17. การอนุมัติงบการเงิน

ให้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวข้างต้นรวมกับรายละเอียดอื่นๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้เป็นไปตามที่แนวปฏิบัติทางบัญชีฉบับนี้กำหนด โดยอย่างน้อยจะต้องมีรายการที่กำหนดในตัวอย่างนี้ แต่หากไม่มีรายการดังกล่าวตามที่กำหนดไว้ ให้ยกเว้นไม่ต้องแสดงรายการดังกล่าว

ตัวอย่างการเสนอรายการในงบการเงิน

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ XXX

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

	หมายเหตุ	หน่วย : บาท	
		25x2	25x1
สินทรัพย์			
เงินลงทุนที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ตามมูลค่ายุติธรรม		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ลูกหนี้จากดอกเบี้ยค้างรับ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ลูกหนี้รายได้ค่าเช่าค้างรับ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ลูกหนี้จากเงินปันผลและดอกเบี้ย		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์อื่น		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รวมสินทรัพย์		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
หนี้สิน			
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าเช่ารับล่วงหน้า		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
เงินมัดจำรับจากผู้เช่า		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
เจ้าหนี้จากการแบ่งปันส่วนทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
เงินกู้ยืมระยะยาว		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
หนี้สินอื่น		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รวมหนี้สิน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิ :			
ทุนที่ได้รับจากผู้ถือหน่วยลงทุน ^[1]		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
กำไรสะสม		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิต่อหน่วย		xx.xxxx	xx.xxxx
จำนวนหน่วยลงทุนที่จำหน่ายแล้วทั้งหมด ณ วันสิ้นปี (หน่วย)		x,xxx.xxxx	x,xxx.xxxx

^[1] ตัวอย่างการเสนอรายการในงบการเงินข้างต้น ใช้เฉพาะกองทุนที่ออกหน่วยลงทุนในลักษณะปกติเท่านั้น หากกองทุนมีการออกหน่วยลงทุนที่มีลักษณะแตกต่างออกไป ให้พิจารณาการแสดงรายการสำหรับรายการดังกล่าว ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ XXX
งบประกอบรายละเอียดเงินลงทุน
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

การแสดงรายละเอียดเงินลงทุนใช้การจัดกลุ่มตามประเภทของเงินลงทุน

หน่วย : บาท

ประเภทเงินลงทุน	จำนวน/พื้นที่	25X2			25X1		
		ราคาทุน	ร้อยละของ		ราคาทุน	ร้อยละของมูลค่า	
		เงินต้น	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่าเงินลงทุน	เงินต้น	มูลค่ายุติธรรม	เงินลงทุน
		(บาท)	(บาท)	(ร้อยละ)	(บาท)	(บาท)	(ร้อยละ)
เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์							
ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สิน							
XXX	XX	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX	XX	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX	XX	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX	XX	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
รวมเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์		<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xx.xx</u>
เงินลงทุนในหลักทรัพย์							
เงินฝากประจำ							
XXX		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
พันธบัตร							
XXX		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
XXX		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx	xx.xx
รวมเงินลงทุนในหลักทรัพย์		<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xx.xx</u>
รวมเงินลงทุนทั้งสิ้น		<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>100.00</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>xxx,xxx,xxx.xx</u>	<u>100.00</u>

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ XXX
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

		หน่วย : บาท	
	หมายเหตุ	25x2	25x1
รายได้			
รายได้จากเงินลงทุนในสัญญาโอนขายทรัพย์สิน และสิทธิรายได้		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายได้ค่าเช่าและบริการ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายได้ดอกเบี้ย		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายได้อื่น		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รวมรายได้		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าใช้จ่าย			
ค่าธรรมเนียมการจัดการ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าธรรมเนียมผู้ดูแลผลประโยชน์		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าธรรมเนียมนายทะเบียน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าใช้จ่ายรอตตັบัญญัติจ่าย		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าบริการส่วนกลาง		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าบำรุงสมาชิก		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ค่าใช้จ่ายอื่น		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
ต้นทุนทางการเงิน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รวมค่าใช้จ่าย		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
กำไร(ขาดทุน)จากการลงทุนสุทธิ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายการกำไร(ขาดทุน)สุทธิจากเงินลงทุน			
รายการกำไร(ขาดทุน)สุทธิจากเงินลงทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายการกำไร(ขาดทุน)จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ของเงินลงทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รวมรายการกำไร(ขาดทุน)สุทธิจากเงินลงทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
การเพิ่มขึ้น(ลดลง)ในสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงาน			
		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ XXX
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

		หน่วย : บาท	
	หมายเหตุ	25x2	25x1
การเพิ่มขึ้น(ลดลง)สุทธิของสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงานในระหว่างปี			
กำไร(ขาดทุน)จากการลงทุนสุทธิ		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
รายการกำไร(ขาดทุน)สุทธิจากเงินลงทุน		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์สุทธิในระหว่างปี			
		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
การแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหน่วยลงทุน			
		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
การคืนทุนให้ผู้ถือหน่วยลงทุน			
		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
การเพิ่มขึ้น(ลดลง)ของสินทรัพย์สุทธิในระหว่างปี			
		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิ ณ วันต้นปี		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
สินทรัพย์สุทธิ ณ วันปลายปี		xxx,xxx,xxx.xx	xxx,xxx,xxx.xx
หน่วย : หน่วย			
การเปลี่ยนแปลงของจำนวนหน่วยลงทุน			
(มูลค่าหน่วยละ XX บาท)			
หน่วยลงทุน ณ วันต้นปี		xxx,xxx,xxx.xxxx	xxx,xxx,xxx.xxxx
หน่วยลงทุน ณ วันปลายปี		xxx,xxx,xxx.xxxx	xxx,xxx,xxx.xxxx

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ XXX

งบกระแสเงินสด

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

หน่วย : บาท

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงาน

ปรับกระทบรายการเพิ่มขึ้น (ลดลง) ในสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงาน

ให้เป็นเงินสดสุทธิได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

รายการกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน

ซื้อเงินลงทุน

ขายเงินลงทุน

ลูกหนี้จากการให้เช่าและบริการลดลง (เพิ่มขึ้น)

สินทรัพย์อื่นลดลง (เพิ่มขึ้น)

เจ้าหนี้การค้าเพิ่มขึ้น (ลดลง)

ค่าธรรมเนียมบริหารอสังหาริมทรัพย์ค้างจ่ายเพิ่มขึ้น (ลดลง)

รายได้รับล่วงหน้าเพิ่มขึ้น (ลดลง)

เงินมัดจำการเช่าพื้นที่เพิ่มขึ้น (ลดลง)

ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น (ลดลง)

หนี้สินหมุนเวียนอื่นเพิ่มขึ้น (ลดลง)

การตัดจำหน่ายต้นทุนการกู้ยืม

เงินสดสุทธิได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน

กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินสรับจากเงินกู้ยืม

เงินสดจ่ายชำระคืนเงินกู้ยืม

การแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหุ้นรายย่อย

เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้น (ลดลง) - สุทธิ

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นปี

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นปี

	25x2	25x1
การเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงาน	XXX	XXX
ปรับกระทบรายการเพิ่มขึ้น (ลดลง) ในสินทรัพย์สุทธิจากการดำเนินงาน		
ให้เป็นเงินสดสุทธิได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน		
รายการกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน	XXX	XXX
ซื้อเงินลงทุน	XXX	XXX
ขายเงินลงทุน	XXX	XXX
ลูกหนี้จากการให้เช่าและบริการลดลง (เพิ่มขึ้น)	XXX	XXX
สินทรัพย์อื่นลดลง (เพิ่มขึ้น)	XXX	XXX
เจ้าหนี้การค้าเพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
ค่าธรรมเนียมบริหารอสังหาริมทรัพย์ค้างจ่ายเพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
รายได้รับล่วงหน้าเพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
เงินมัดจำการเช่าพื้นที่เพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
หนี้สินหมุนเวียนอื่นเพิ่มขึ้น (ลดลง)	XXX	XXX
การตัดจำหน่ายต้นทุนการกู้ยืม	XXX	XXX
เงินสดสุทธิได้มาจากกิจกรรมดำเนินงาน	XXX	XXX
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน		
เงินสรับจากเงินกู้ยืม	XXX	XXX
เงินสดจ่ายชำระคืนเงินกู้ยืม	XXX	XXX
การแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหุ้นรายย่อย	XXX	XXX
เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน	XXX	XXX
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้น (ลดลง) - สุทธิ	XXX	XXX
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นปี	XXX	XXX
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นปี	XXX	XXX

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กองทุน.....

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2

1. ข้อมูลทั่วไป

กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ (“กองทุนรวม”) จัดตั้งขึ้นเป็นกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ประเภทไม่รับซื้อคืนหน่วยลงทุน ซึ่งไม่มีการกำหนดอายุโครงการ โดยจดทะเบียนเป็นกองทุนรวมเมื่อวันที่ โดยมีจำนวนเงินทุนจดทะเบียน ล้านบาท (แบ่งเป็น ล้านบาท มูลค่าหน่วยละ บาท) บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน (“บริษัทจัดการ”) เป็นผู้จัดการกองทุนและนายทะเบียนหน่วยลงทุน โดยมีธนาคาร..... เป็นผู้ดูแลผลประโยชน์

[ประกอบด้วยคำอธิบายเกี่ยวกับกองทุน วัตถุประสงค์การลงทุน เกณฑ์เปรียบเทียบและข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง]

กองทุนมีนโยบายจ่ายเงินปันผล ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในหนังสือชี้ชวน

2. เกณฑ์การจัดทำงบการเงิน

งบการเงินนี้ได้จัดทำขึ้นตาม (อ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือแนวปฏิบัติทางบัญชีของกองทุน)

3. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- (3.1) การวัดค่าเงินลงทุน
- (3.2) เครื่องมือทางการเงิน
- (3.3) การแบ่งปันส่วนทุน
- (3.4) ลูกหนี้รายได้ค่าเช่าค้ำรับ
- (3.5) สัญญาเช่า
- (3.6) การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย
- (3.7) การใช้ดุลยพินิจและการประมาณการทางบัญชี

4. ความเสี่ยงทางการเงิน

ความเสี่ยงด้านอัตราดอกเบี้ย

ความเสี่ยงด้านอัตราดอกเบี้ยคือความเสี่ยงที่มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินจะเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี้ยในตลาด

ตารางต่อไปนี้ได้สรุปความเสี่ยงด้านอัตราดอกเบี้ยของกองทุน ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ของกองทุนตามมูลค่ายุติธรรมและจำแนกตามประเภทอัตราดอกเบี้ย

(หน่วย : บาท)

ยอดคงเหลือของเครื่องมือทางการเงินสุทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

	มีอัตราดอกเบี้ย ปรับขึ้นลงตาม อัตราตลาด	มีอัตราดอกเบี้ย คงที่	ไม่มีอัตรา ดอกเบี้ย	รวม
<u>สินทรัพย์และหนี้สินทางการเงิน</u>				
เงินฝากธนาคาร	XXX	-	-	XXX
พันธบัตร	-	-	XXX	XXX
หลักทรัพย์จดทะเบียน	-	-	XXX	XXX
หลักทรัพย์ไม่จดทะเบียน	-	-	XXX	XXX
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	-	-	XXX	XXX

(หน่วย : บาท)

ยอดคงเหลือของเครื่องมือทางการเงินสุทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

	มีอัตราดอกเบี้ย ปรับขึ้นลงตาม อัตราตลาด	มีอัตราดอกเบี้ย คงที่	ไม่มีอัตรา ดอกเบี้ย	รวม
<u>สินทรัพย์และหนี้สินทางการเงิน</u>				
เงินฝากธนาคาร	XXX	-	-	XXX
พันธบัตร	-	-	XXX	XXX
หลักทรัพย์จดทะเบียน	-	-	XXX	XXX
หลักทรัพย์ไม่จดทะเบียน	-	-	XXX	XXX
ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	-	-	XXX	XXX

ความเสี่ยงด้านเครดิต

กองทุนมีความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการที่คู่สัญญาไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ในเครื่องมือทางการเงิน เนื่องจากกองทุนมีลูกหนี้ อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าวจะครบกำหนดในระยะเวลาอันสั้น กองทุนจึงไม่คาดว่าจะได้รับความเสียหายจากการเก็บหนี้

ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน

กองทุนไม่มีสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ดังนั้นจึงไม่มีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน

หรือถ้ามี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 กองทุนมีบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศดังนี้

รายการ	สกุลเงิน	
	25x2	25x1
เงินลงทุน (มูลค่ายุติธรรม)	XXX	XXX

กองทุนได้ทำสัญญาอนุพันธ์เพื่อคุ้มครองความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนของเงินลงทุนที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ความเสี่ยงด้านตลาด

กองทุนมีความเสี่ยงด้านตลาดเนื่องจากมีเงินลงทุนในตราสารทุน และตราสารหนี้ ซึ่งผลตอบแทนของเงินลงทุนดังกล่าวขึ้นอยู่กับความผันผวนของภาวะเศรษฐกิจ การเมือง สถานการณ์ตลาดเงินและตลาดทุน ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวอาจมีผลกระทบทางด้านบวกหรือด้านลบต่อผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกตราสาร ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกิจของผู้ออกตราสารว่ามีความสัมพันธ์กับความผันผวนของตลาดมากน้อยเพียงใดอันอาจทำให้ราคาของตราสารเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

การบริหารความเสี่ยง

กองทุนบริหารความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการลงทุนโดยกำหนดนโยบายการบริหารความเสี่ยง เช่น การกระจายประเภทเงินลงทุน และการวิเคราะห์ฐานะของกิจการที่จะลงทุน

5. เงินลงทุนที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

รายการเคลื่อนไหวของเงินลงทุนที่แสดงมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนระหว่างปี สิ้นสุด 31 ธันวาคม มีดังต่อไปนี้

	25x2	25x1
ยอดคงเหลือต้นปี	XXX	XXX
เพิ่มขึ้น	XXX	XXX
จำหน่าย	XXX	XXX
กำไร(ขาดทุน)จากการวัดมูลค่าเงินลงทุน	XXX	XXX
ยอดคงเหลือปลายปี	XXX	XXX

6. เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ตามมูลค่ายุติธรรม

เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินลงทุนใน..... ประกอบด้วย [อธิบายรายการอสังหาริมทรัพย์/ที่ตั้ง/ ราคาทุน/ ราคาประเมินเงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์/ กำไรสุทธิจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน]

7. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

ณ วันที่ 31 ธันวาคม กองทุนรวมมีรายละเอียดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดดังต่อไปนี้

รายการ	25x2		25x1	
	บาท	อัตราดอกเบี้ย (%)	บาท	อัตราดอกเบี้ย (%)
เงินสดในมือ	XXX		XXX	
เงินฝากกระแสรายวัน	XXX		XXX	
เงินฝากออมทรัพย์	XXX	XX%	XXX	XX%
รวม	XXX		XXX	

8. กำไรสะสม

รายการเคลื่อนไหวของกำไรสะสมระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม มีดังต่อไปนี้

	25x2	25x1
ยอดคงเหลือต้นปี	XXX	XXX
กำไร(ขาดทุน)จากการลงทุนสุทธิ	XXX	XXX
กำไร(ขาดทุน)สุทธิจากเงินลงทุน	XXX	XXX
กำไร(ขาดทุน)จากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน	XXX	XXX
การแบ่งส่วนทุนให้ผู้ถือหน่วยลงทุน	XXX	XXX
ยอดคงเหลือปลายปี	XXX	XXX

9. ค่าใช้จ่าย

บริษัทจัดการฯ เป็นผู้จัดการกองทุนและนายทะเบียนหน่วยลงทุน โดยมีธนาคาร..... เป็นผู้ดูแลผลประโยชน์ทรัพย์สิน โดยคำนวณค่าธรรมเนียมการจัดการ ค่าธรรมเนียมผู้ดูแลผลประโยชน์ ค่าธรรมเนียมนายทะเบียน ดังต่อไปนี้

- ค่าธรรมเนียมการจัดการ ในอัตราไม่เกินร้อยละ
- ค่าธรรมเนียมผู้ดูแลผลประโยชน์ ในอัตราไม่เกินร้อยละ
- ค่าธรรมเนียมนายทะเบียน ในอัตราไม่เกินร้อยละ

10. รายการธุรกิจกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ในระหว่างปี กองทุนมีรายการธุรกิจระหว่างกันที่สำคัญกับบริษัทจัดการและกิจการอื่น ซึ่งมีผู้ถือหุ้นและ/หรือกรรมการเดียวกันกับบริษัทจัดการและกองทุน รายการที่สำคัญดังกล่าวสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 มีดังต่อไปนี้

	บาท		นโยบายการกำหนดราคา
	25x2	25x1	
บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน			
ค่าธรรมเนียมการจัดการ	XXX	XXX	ตามเกณฑ์ที่ระบุในหนังสือชี้ชวน
ค่าธรรมเนียมนายทะเบียน	XXX	XXX	ตามเกณฑ์ที่ระบุในหนังสือชี้ชวน
ธนาคาร..... จำกัด (มหาชน)			
รายได้ดอกเบี้ย	XXX	XXX	ราคาตลาด
บริษัทหลักทรัพย์ จำกัด			
ค่าใช้จ่ายอื่น	XXX	XXX	อัตราตลาด
กองทุนอื่นที่บริหารโดยบริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน จำกัด			
ค่าใช้จ่ายอื่น	XXX	XXX	ราคาตลาด

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 กองทุนมียอดคงเหลือที่มีสาระสำคัญกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังนี้

	บาท	
	25x2	25x1
บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน		
ค่าธรรมเนียมการจัดการค้างจ่าย	XXX	XXX
ค่าธรรมเนียมนายทะเบียนค้างจ่าย	XXX	XXX
ธนาคาร..... จำกัด (มหาชน)		
ค่าธรรมเนียมผู้ดูแลผลประโยชน์ค้างจ่าย	XXX	XXX
กองทุนอื่นที่บริหารโดย บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน จำกัด		
ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	XXX	XXX

11. การแบ่งปันส่วนทุนให้ผู้ถือหน่วยลงทุน

ในระหว่างปี กองทุนฯ ได้มีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุนดังนี้

วันประกาศ จ่ายเงินปันผล	สำหรับรอบระยะเวลา	อัตรา ต่อหน่วย (บาท/หน่วย)	25x2	25x1
XX 25x1	XXX - XXX	XX.XX	-	XXX
XX 25x1	XXX - XXX	XX.XX	-	XXX
XX 25x2	XXX - XXX	XX.XX	XXX	-
XX 25x2	XXX - XXX	XX.XX	XXX	-

12. ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขายเงินลงทุน

กองทุนฯ ได้ซื้อขายเงินลงทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1 โดยไม่รวมเงินลงทุนในเงินฝากธนาคาร เป็นจำนวน XXX ล้านบาท และ XXX ล้านบาท โดยคิดเป็นร้อยละ XX.XX และร้อยละ XX.XX ต่อมูลค่าสินทรัพย์สุทธิถัวเฉลี่ยระหว่างปี ตามลำดับ

13. ภาระผูกพัน

กองทุนมีภาระผูกพันภายใต้สัญญาบริการ โดยมีค่าบริการที่ต้องจ่ายชำระดังนี้ ...

14. ข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

กองทุนฯ ดำเนินธุรกิจในส่วนงานดำเนินงานทางธุรกิจเดียว คือ การลงทุนในอสังหาริมทรัพย์และหลักทรัพย์ ในส่วนงานดำเนินงานหลักทางภูมิศาสตร์เดียวคือในประเทศไทย

15. ข้อมูลเกี่ยวกับระดับและวิธีวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน

การประมาณมูลค่ายุติธรรม

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือเป็นราคาที่จะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินให้ผู้อื่นโดยรายการดังกล่าวเป็นรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย (ผู้ร่วมตลาด) ณ วันที่วัดมูลค่า กองทุนฯ ใช้ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่ไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีลักษณะเดียวกันหรือไม่สามารถหาราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องได้ กองทุนฯ จะประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ และพยายามใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่จะวัดมูลค่ายุติธรรมนั้นให้มากที่สุด

ตารางต่อไปนี้จะแสดงถึงเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจำแนกตามวิธีการประมาณมูลค่าความแตกต่างของระดับข้อมูลสามารถแสดงได้ดังนี้

- ราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกัน (ข้อมูลระดับที่ 1)

- ข้อมูลอื่นนอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในระดับที่ 1 ที่สามารถสังเกตได้โดยตรง (ได้แก่ ข้อมูลราคาตลาด) หรือโดยอ้อม (ได้แก่ ข้อมูลที่คำนวณมาจากราคาตลาด) สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น (ข้อมูลระดับที่ 2)
- ข้อมูลสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินซึ่งไม่ได้อ้างอิงจากข้อมูลที่สามารถสังเกตได้จากตลาด (ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้) (ข้อมูลระดับที่ 3)

31 ธ.ค. 25x2

(หน่วย: ล้านบาท)

	ระดับที่ 1	ระดับที่ 2	ระดับที่ 3	รวม
เงินลงทุนใน				
อสังหาริมทรัพย์ตาม				
มูลค่ายุติธรรม	-	-	XXX	XXX
ตราสารทุนและกองทุน	XXX	-	XXX	XXX
ตราสารหนี้	-	XXX	-	XXX
ตราสารอนุพันธ์	XXX	XXX	-	XXX

31 ธ.ค. 25x1

(หน่วย: ล้านบาท)

	ระดับที่ 1	ระดับที่ 2	ระดับที่ 3	รวม
เงินลงทุนใน				
อสังหาริมทรัพย์ตาม				
มูลค่ายุติธรรม	-	-	XXX	XXX
ตราสารทุนและกองทุน	XXX	-	XXX	XXX
ตราสารหนี้	-	XXX	-	XXX
ตราสารอนุพันธ์	XXX	XXX	-	XXX

เงินลงทุนต่าง ๆ ซึ่งมูลค่าเงินลงทุนมาจากราคาตลาดที่มีการอ้างอิงไว้อย่างชัดเจนในตลาดที่มีสภาพคล่องและถูกจัดประเภทอยู่ในระดับที่ 1 นั้นประกอบด้วยตราสารทุนของบริษัทจดทะเบียนที่มีสภาพคล่องและตราสารอนุพันธ์ที่ซื้อขายในตลาดที่จัดตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ กองทุนจะไม่ปรับราคาที่ยังอ้างอิงสำหรับเครื่องมือเหล่านี้

เครื่องมือทางการเงินซึ่งซื้อขายในตลาดที่ไม่ได้ถูกพิจารณาว่ามีสภาพคล่องแต่ถูกประเมินค่าจากราคาตลาดที่มีการอ้างอิงไว้อย่างชัดเจน การเสนอราคาซื้อขายโดยผู้ค้าหรือแหล่งกำหนดราคาที่เป็นทางเลือก ซึ่งได้รับการสนับสนุนจากข้อมูลที่สังเกตได้จะถูกจัดอยู่ในระดับที่ 2 เครื่องมือการเงินเหล่านี้ประกอบด้วยตราสารหนี้ภาคเอกชนที่อยู่ในกลุ่มนำลงทุนและอนุพันธ์ในตลาดซื้อขายกันโดยตรง เงินลงทุนที่ถูกจัดประเภทในระดับที่ 3 มีข้อมูลที่สำคัญที่ไม่สามารถสังเกตได้เนื่องจากการซื้อขายไม่บ่อยนัก

ตราสารทุนในระดับที่ 3 ประกอบด้วยข้อมูลความเสี่ยงด้านเครดิตและมูลค่าความเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับฐานะที่เกี่ยวกับตราสารทุนนั้น ข้อมูลหลักที่บ่งชี้เข้าตัวแบบการประเมินมูลค่าของกองทุนสำหรับเงินลงทุนนี้ประกอบด้วยอัตราส่วนราคาตลาดต่อกำไรสุทธิและการคิดลดกระแสเงินสด

ตารางต่อไปนี้แสดงความเคลื่อนไหวในระดับที่ 3 สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ 25x1

25x2 (หน่วย : ล้านบาท)

	ตราสารทุน	ตราสารหนี้	รวม
ยอดยกมา ณ วันต้นปี	XX	XX	XX
ซื้อ	XX	XX	XX
ขาย	XX	XX	XX
โอนเข้าระดับ 3	XX	XX	XX
โอนออก (ระบุลำดับที่โอนออก)	XX	XX	XX
กำไร/ขาดทุนที่รับรู้ในกำไรขาดทุน	XX	XX	XX
ยอดคงเหลือ ณ วันปลายปี	XX	XX	XX

25x1 (หน่วย : ล้านบาท)

	ตราสารทุน	ตราสารหนี้	รวม
ยอดยกมา ณ วันต้นปี	XX	XX	XX
ซื้อ	XX	XX	XX
ขาย	XX	XX	XX
โอนเข้าระดับ 3	XX	XX	XX
โอนออก (ระบุลำดับที่โอนออก)	XX	XX	XX
กำไร/ขาดทุนที่รับรู้ในกำไรขาดทุน	XX	XX	XX
ยอดคงเหลือ ณ วันปลายปี	XX	XX	XX

*จำนวนที่โอนเข้าหรือโอนออกของทุกระดับ ในลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยและปฏิบัติตามนโยบายอย่างสม่ำเสมอ ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 95 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 13

16. ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง

17. การอนุมัติงบการเงิน

งบการเงินนี้ได้รับการอนุมัติให้ออกโดยผู้มีอำนาจของกองทุนเมื่อวันที่.....