

## แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

### หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า เนื่องจากในปัจจุบันกิจการที่มีสิทธิการเช่ามีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน โดยแสดงสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และวัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีราคาที่เป็นธรรมใหม่ แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

### การบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า

สิทธิการเช่า เป็น สิทธิการเช่า ไม่ใช่สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ใช่สินทรัพย์ถาวรแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลด้วยราคาทุน หรือในกรณีที่เช่าเงินไขสามารถจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้วัดมูลค่าสิทธิการเช่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

#### 1. การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดิน

##### 1.1 สิทธิการเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

###### ประเด็น

ในกรณีที่กิจการ (“ผู้เช่า”) ทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากเจ้าของที่ดิน โดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่าไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องบันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวอย่างไร

###### มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38”) ย่อหน้าที่ 3 กำหนดว่า หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ ได้แก่ สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17”) ย่อหน้าที่ 14 กำหนดว่า “การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่า ต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเช่าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ”

## แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่ผู้เช่าทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่สังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่บันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ไม่รวมถึงสัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 แต่ผู้เช่าต้องบันทึกเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและให้ตัดจ่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่าตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เนื่องจากลักษณะของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่มีกำหนด และหากไม่คาดว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในโฉนดที่ดินไปให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า อีกทั้งผู้เช่ามิได้รับการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดของทรัพย์สินที่ครอบครองอยู่ กิจการจึงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และเนื่องจากสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน สิทธิการเช่าที่ดินก็ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16”) เนื่องจากความเสี่ยงและผลตอบแทนในที่ดินดังกล่าวยังมีได้โอนมายังผู้เช่า

นอกจากนี้ ไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่อนุญาตให้แสดงมูลค่าสิทธิการเช่าหรือค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าที่ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่ายุติธรรม ผู้เช่าจึงไม่สามารถตีราคาสิทธิการเช่าได้ แต่ผู้เช่าต้องประเมินการด้อยค่าของสิทธิการเช่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ที่อาจทำให้เกิดการด้อยค่า ทุกรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

## 1.2 การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

### มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 5 กำหนดว่า “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ 1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการหรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ 2) ขายตามปกติธุรกิจ”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 6 กำหนดไว้ว่า “สินทรัพย์ที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้เมื่อ และเฉพาะเมื่อสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้น”

## แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกสิทธิการเช่าที่ดินภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว และต้องแสดงมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าที่ดินจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าที่ดินดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและแสดงผลค่าด้วยราคาทุน

## 2. การบันทึกบัญชีอาคารบนที่ดินเช่า

### 2.1 สิทธิการเช่าอาคารที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

#### ประเด็น

ในกรณีสัญญาเช่าที่ดินระยะยาวกำหนดให้ผู้เช่าจะต้องสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญา ซึ่งค่าก่อสร้างอาคารถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนจากการใช้ประโยชน์บนที่ดินและอาคารหรือค่าเช่า ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ หรือสามารถบันทึกอาคารดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทุกกรณี

#### แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่สัญญาเช่าที่ดินกำหนดให้ผู้เช่าต้องจ่ายเงินสร้างอาคารและโอนกรรมสิทธิ์ในอาคารให้เป็นของเจ้าของที่ดิน ไม่ว่าจะโอนเมื่อสร้างเสร็จ หรือโอนเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม ผู้เช่าไม่สามารถบันทึกค่าก่อสร้างอาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทันทีทุกกรณี แต่ต้องพิจารณาว่า สัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ตามที่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดไว้

ถ้าสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเดียวกัน กิจการต้องแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามมูลค่ายุติธรรมของการเช่าสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งโดยปกติสัญญาเช่าที่ดินที่กำหนดให้ผู้เช่าสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญาและมีอายุสัญญาเช่าสั้นกว่าอายุการใช้งานของอาคารจะมีอัตราค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากค่าเช่าที่ดินบางส่วนได้แฝงอยู่ในค่าก่อสร้างอาคารซึ่งผู้เช่าต้องจ่ายแล้ว ดังนั้น ผู้เช่าจึงต้องแยกส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามอัตราค่าเช่าตลาด แล้วจึงพิจารณาจัดประเภทของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารให้ถูกต้องตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

หากผู้เช่ามีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าอายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคาร ถือว่าเช่าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าการเงิน ผู้เช่าสามารถบันทึกอาคารนั้น เป็นสินทรัพย์ถาวรได้ด้วยจำนวนเท่ากับต้นทุนค่าก่อสร้างสุทธิจากมูลค่าที่ปันส่วนให้เป็นค่าเช่าที่ดิน และสามารถตีราคาอาคารนั้นได้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับต้นทุนค่าก่อสร้างที่ปันส่วนไปเป็นค่าเช่าที่ดิน ให้ผู้เช่าบันทึกไว้เป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและทยอยตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่า โดยไม่สามารถตีราคาได้

หากอายุสัญญาเช่าไม่ได้ครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคาร และในสัญญาเช่าระยะยาวของอาคารระบุให้มีการปรับค่าเช่าขึ้นตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ ถ้าหากไม่คาดหมายว่าจะมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคาร หรือถ้ามีการปรับปรุงอัตราค่าเช่าตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ โดยผู้ให้เช่ายังคงเป็นผู้รับภาระส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดในการเป็นเจ้าของทรัพย์สิน สัญญาเช่านั้น จัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องบันทึกต้นทุนค่าก่อสร้างอาคารเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุการเช่าที่ดิน และไม่สามารถแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมได้

## 2.2 สิทธิการเช่าอาคารที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

### ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

### แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกอาคารภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ในกรณีที่เช่าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว โดยต้องวัดมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด สำหรับอาคารภายใต้สัญญาเช่าการเงินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมก็ได้

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าอาคารจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

## 3. การตีราคาอาคาร

### ประเด็น

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าจะอาคารนั้นจะตั้งอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่อาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการมีอิสระในการเลือกใช้วิธีการประเมินราคาใดก็ได้ ใช้หรือไม่ และหากกิจการเลือกใช้วิธีรายได้ (income approach) ในการประเมินราคาอาคารซึ่งอาจมีองค์ประกอบอื่นที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้บันทึกบัญชีได้รวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ดังนั้น ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกมูลค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้ตีราคาขึ้นหรือบันทึกบัญชี ออกจากมูลค่าของอาคารได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการสามารถใช้ income approach ในการตีราคาอาคารได้หรือไม่

### มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 29 “กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 31 กล่าวถึงวิธีการตีราคาใหม่ไว้ว่า “ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง การตีราคาใหม่ต้องทำอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่า มูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบดุลอย่างมีสาระสำคัญ”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 32 “ตามปกติมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารจะกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาด การประเมินราคาโดยปกติจะดำเนินการโดยผู้ประกอบวิชาชีพการประเมินราคา มูลค่ายุติธรรมของโรงงานและอุปกรณ์ตามปกติแล้วได้แก่ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคา”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 33 “หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่สามารถกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดได้เนื่องจากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น มีลักษณะพิเศษเป็นการเฉพาะและโดยปกติแทบจะไม่มีใครซื้อขายกันในตลาดนอกจากเป็นส่วนหนึ่งของการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กรณีเช่นนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุนเปลี่ยนแปลงแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ย่อหน้าที่ 63 กำหนดว่า “กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ชื่อผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน”

### แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าจะอาคารนั้นจะอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้วิธีราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ประเมินราคาอิสระเป็นลำดับแรก อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่า ไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ เนื่องจากสินทรัพย์มีลักษณะเฉพาะและแทบจะไม่มีใครซื้อขายกันนอกจากเป็นการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กิจการอาจใช้วิธีราคาเปลี่ยนแปลงแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมหรือวิธีรายได้ (income approach)

อย่างไรก็ดี การประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ราคาประเมินที่ได้มาอาจมีองค์ประกอบของสินทรัพย์ประเภทอื่นซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการหรือตีราคาขึ้นรวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า รายชื่อลูกค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในที่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ไม่อนุญาตให้รับรู้รายการ ดังนั้น กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ต้องสามารถแยกมูลค่าของอาคารออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถกระทำดังกล่าว กิจการต้องใช้วิธีราคาเปลี่ยนแปลงแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และในกรณีที่กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach กิจการต้องประเมินราคาใหม่โดยสม่ำเสมอทุก 3-5 ปี

### วันถือปฏิบัติ

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้มีผลบังคับใช้ทันที เนื่องจากเป็นการตีความมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่เดิมโดยไม่ได้มีข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่