



## คำถาม-คำตอบ

# เกี่ยวกับประเด็นในทางปฏิบัติของ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ ที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

### ความเป็นมา

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) ได้ประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) (“IFRS for NPAEs”) ซึ่งกำหนดให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นไปนั้น โดยการปรับปรุง IFRS for NPAEs ยึดหลักสำคัญ 3 เรื่อง คือ “การทำให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น การคงความง่ายในทางปฏิบัติ และการเพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทางบัญชี” เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ในประเทศไทยสามารถใช้ IFRS for NPAEs ฉบับเดียวกันนี้ในการจัดทำ “รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ” ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้

ในการนี้ ภายหลังจากการประกาศใช้ IFRS for NPAEs คณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ (คณะอนุกรรมการฯ) ภายได้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้รวบรวมประเด็นคำถามจากผู้นำ IFRS for NPAEs ไปถือปฏิบัติ และจัดทำเอกสารฉบับนี้ขึ้นเพื่อประโยชน์ สร้างความชัดเจนและเป็นแนวทางให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องในการนำไปถือปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้ เอกสารฉบับนี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลง IFRS for NPAEs แต่อย่างใด

**คำถาม-คำตอบฉบับนี้ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของ IFRS for NPAEs ผู้นำไปถือปฏิบัติต้องอ่านควบคู่กับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว และมาตรฐานการรายงานทางการเงินในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง**

ทั้งนี้ เอกสารฉบับนี้จะมีคำถาม-คำตอบทั้งหมด 5 ประเด็น ดังต่อไปนี้



# 1. กิจการนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ประเภท “เงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ)” กิจการควรแสดงรายการเงินลงทุนดังกล่าวในงบการเงินอย่างไร

## คำตอบ

การแสดงรายการ “เงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ)” เป็นรายการใดในงบการเงินนั้น กิจการควรพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) ให้พิจารณาว่าเงินฝากประจำดังกล่าวเข้าเงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้หรือไม่

- โดยทั่วไปเป็นเงินลงทุนระยะสั้น เช่น มีระยะเวลาครบกำหนด 3 เดือนหรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา
- มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ กล่าวคือ จำนวนเงินสดที่จะได้รับนั้นทราบได้ ณ การลงทุนเมื่อเริ่มแรก
- มีความเสี่ยงที่ไม่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า และ
- ถือไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจ่ายชำระภาระผูกพันระยะสั้นมากกว่าเพื่อการลงทุนหรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น

(หากตอบว่า “ใช่ เข้าเงื่อนไขครบทุกข้อ” เงินฝากประจำดังกล่าวถือเป็น “รายการเทียบเท่าเงินสด”)

(2) หากข้อ (1) ตอบว่า “ไม่ใช่” ต้องมาพิจารณาเพิ่มเติมดังนี้

ให้พิจารณาว่าเงินฝากประจำดังกล่าวมีข้อจำกัดในการเบิกถอน (กล่าวคือ ไม่สามารถถอนได้) หรือไม่ เช่น นำไปใช้เป็นหลักประกันเงินกู้ยืมและไม่สามารถถอนได้ ถ้ารายการดังกล่าวมีข้อจำกัดในการเบิกถอนจะถือเป็น “สินทรัพย์อื่น” โดยการจัดประเภทเป็นหมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียนนั้น ให้พิจารณาตามกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน (ดูย่อหน้าที่ 6.4 ของ TFRS for NPAEs)

ด้วย TFRS for NPAEs ไม่ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับเงินฝากประจำไว้ ดังนั้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 5.5 ของ TFRS for NPAEs ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มิได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น

เป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับ” ซึ่งในกรณีนี้พบว่า “มีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องคลึงกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5.5.1)” กล่าวคือ การลงทุนในเงินฝากประจำนั้น โดยปกติแล้ววัตถุประสงค์หลักของกิจการคือการลงทุนเพื่อเพิ่มความมั่งคั่งไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ (เช่น ดอกเบี้ย) หรือในรูปของประโยชน์อื่นที่กิจการได้รับ (เช่น การดำเนินการทางการค้า) ตามย่อหน้าที่ 9.1 ของบทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน ดังนั้นการลงทุนในเงินฝากประจำดังกล่าวจึงเข้านิยามของ “เงินลงทุน” ในลักษณะหนึ่ง โดยสามารถแสดงรายการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน (เช่น เงินลงทุนชั่วคราว) หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (เช่น เงินลงทุนระยะยาว) ทั้งนี้ ให้พิจารณาเรื่องหมุนเวียน/ไม่หมุนเวียนตามย่อหน้าที่ 4.8.1 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน



1 an investment normally qualifies as a cash equivalent only when it has a short maturity of, say, three months or less from the date of acquisition.

## ตัวอย่างการนำไปท้อปฏิบัติ

เงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับเงินฝากประจำ	การแสดงรายการ ในงบการเงิน	เหตุผล
<b>กรณีที่ 1:</b> กิจการมีเงินฝากประจำ จำนวน 1 ล้านบาท <ul style="list-style-type: none"> <li>- อัตราดอกเบี้ย 1.17% ต่อปี</li> <li>- ระยะเวลาในการฝาก 3 เดือน นับจากวันที่ได้มา</li> <li>- หากถอนก่อนกำหนดจะได้รับดอกเบี้ยในอัตราดอกเบี้ย 0.30% ต่อปี</li> <li>- มีวัตถุประสงค์หลักคือใช้หมุนเวียนในธุรกิจ</li> </ul>	รายการเทียบเท่าเงินสด	เข้านิยามรายการเทียบเท่าเงินสด (ย่อหน้าที่ 6.2) เนื่องจากมีระยะเวลาครบกำหนดในระยะสั้น (3 เดือนหรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา) อีกทั้งเงินฝากประจำดังกล่าวมีสภาพคล่องสูง พร้อมทั้งจะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และถึงแม้การถอนก่อนครบกำหนดจะได้รับอัตราดอกเบี้ยปรับลด แต่ถือว่ามีความเสี่ยงที่ไม่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า และกิจการตั้งใจถือไว้เพื่อใช้หมุนเวียนในธุรกิจ
<b>กรณีที่ 2:</b> กิจการมีเงินฝากประจำ จำนวน 100 ล้านบาท <ul style="list-style-type: none"> <li>- อัตราดอกเบี้ย 1.25% ต่อปี</li> <li>- ระยะเวลาในการฝาก 15 เดือน (ซึ่งจะครบกำหนดอีก 2 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)</li> <li>- หากถอนก่อนกำหนดจะได้รับดอกเบี้ยในอัตราดอกเบี้ย 0.30% ต่อปี</li> <li>- มีวัตถุประสงค์หลักคือหวังผลตอบแทนจากดอกเบี้ย</li> <li>- ไม่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน</li> </ul>	เงินลงทุนชั่วคราว	ไม่เข้านิยามรายการเทียบเท่าเงินสด (ย่อหน้าที่ 6.2) เนื่องจากมีระยะเวลาครบกำหนดเกินกว่า 3 เดือน นับจากวันที่ได้มา (ไม่ใช่นับจากวันที่สิ้นรอบระยะเวลา รายงาน) และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ามากเพราะถ้าถอนก่อนกำหนดจะได้รับดอกเบี้ยเพียง 0.30% ต่อปี และการลงทุนนี้ กิจการหวังผลตอบแทนจากอัตราดอกเบี้ย ดังนั้นจึงแสดงเป็น “เงินลงทุนชั่วคราว” (ย่อหน้าที่ 9.1 และ 4.9.2) เพราะจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใน 12 เดือน หลังจากรอบระยะเวลารายงาน (ครบกำหนดอีก 2 เดือน) จึงจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน
<b>กรณีที่ 3:</b> กิจการมีเงินฝากประจำ จำนวน 0.5 ล้านบาท <ul style="list-style-type: none"> <li>- อัตราดอกเบี้ย 2% ต่อปี</li> <li>- ระยะเวลาในการฝาก 24 เดือน (ซึ่งจะครบกำหนดอีก 10 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)</li> <li>- มีวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อเป็นหลักประกันเงินกู้ยืมระยะสั้นที่ไม่สามารถต่ออายุสินเชื่อ (Roll over) และไม่สามารถถอนเงินฝากดังกล่าวได้</li> </ul> <b>หมายเหตุ:</b> ย่อหน้าที่ 6.4 กำหนดว่า “มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นสินทรัพย์อื่น โดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน”	“สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น เช่น เงินฝากธนาคารที่มีภาระค้ำประกัน เงินลงทุนชั่วคราวที่มีภาระค้ำประกัน” พร้อมเปิดเผยข้อจำกัดในการเบิกถอนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่เข้านิยามรายการเทียบเท่าเงินสด (ย่อหน้าที่ 6.2) เนื่องจากมีระยะเวลาครบกำหนดเกินกว่า 3 เดือน และการลงทุนนี้มีข้อจำกัดในการเบิกถอน (เพื่อเป็นหลักประกันเงินกู้ยืมระยะสั้นและไม่สามารถถอนได้) ย่อหน้าที่ 6.4) จึงถือเป็นสินทรัพย์อื่น แต่กิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภายใน 12 เดือน หลังจากรอบระยะเวลารายงานจึงจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน โดยแสดงรายการในบรรทัด “สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น”



**รู้หรือไม่:** มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กิจการ PAEs ต้องถือปฏิบัติ นั้น เงินสด/ เงินฝากธนาคาร/ เงินฝากประจำถือว่าเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทหนึ่ง ซึ่งกิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

## 2. กิจการต้องรับรู้ “ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น” ของสัญญาประเภทอื่น ๆ ที่ไม่ใช่สัญญาก่อสร้างด้วยหรือไม่ อย่างไร

### คำตอบ

เนื่องด้วยย่อหน้าที่ 20.18 ของบทที่ 20 เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง กำหนดไว้ว่า “เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุน การก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้อง รับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที” จึงทำให้ผู้นำ TFRS for NPAEs ไปถือปฏิบัติเกิดข้อสงสัยว่าแล้วกรณีของ สัญญาประเภทอื่น ๆ ที่ไม่ใช่สัญญาก่อสร้างนั้น กิจการต้องรับรู้ ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันเป็นค่าใช้จ่าย ทันทีด้วยหรือไม่

ลักษณะของสัญญาในย่อหน้าข้างต้น โดยความหมายแล้ว สัญญาดังกล่าว คือ “สัญญาที่สร้างภาระ (Onerous contracts)” ซึ่งถือเป็น “ประมาณการหนี้สิน” ประเภทหนึ่ง เนื่องจากเป็น หนี้สินหรือภาระผูกพันปัจจุบันที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะ เวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.1 ของ TFRS for NPAEs

ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งเกิด จากต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุ ไว้ภายใต้สัญญามีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะ ได้รับของสัญญาทุกประเภทเป็นประมาณการหนี้สินและ ค่าใช้จ่ายทันที เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการครบทุกข้อ (จำนวน 3 ข้อ) ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.6 ของ TFRS for NPAEs และต้องวัดมูลค่าด้วยประมาณการที่ดีที่สุด ตามที่กำหนด ไว้ในย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13 ของ TFRS for NPAEs



### รู้หรือไม่:

**(\*\*อ้างถึงย่อหน้าที่ 10 และ 66 ถึง 69 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจ เกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น)**

#### **\*\*สัญญาที่สร้างภาระ (Onerous contracts)**

หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้จากการ ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุน ดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะ ได้รับจากสัญญานั้น โดยต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ภายใต้สัญญา สะท้อนถึงต้นทุนสุทธิที่ต่ำที่สุดในการยกเลิกสัญญา ซึ่งคือ มูลค่าระหว่าง (1) และ (2) แล้วแต่ว่าต้นทุนใดจะต่ำกว่า

(1) ต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญา (Cost of Fulfilling a Contract) ซึ่งเป็นต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญานั้น ประกอบด้วย ต้นทุนส่วนเพิ่ม (เช่น ค่าแรงงาน ค่าวัสดุ ทางตรง) และการปันส่วนต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรง (เช่น การปันส่วนค่าเสื่อมราคา) และ

(2) ค่าชดเชยหรือค่าปรับที่เกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตาม ตามสัญญา

ตัวอย่างของสัญญาที่สร้างภาระ เช่น สัญญาสั่งซื้อสินค้า ล่วงหน้าที่ยกเลิกไม่ได้ซึ่งมีราคาซื้อในสัญญาสูงกว่ามูลค่าสุทธิ ที่จะได้รับของสินค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สัญญาเช่า ดำเนินงานที่สร้างภาระแก่กิจการ เป็นต้น

## ตัวอย่างการนำไปถือปฏิบัติ



### ตัวอย่างที่ 1

กิจการประกอบธุรกิจผลิตสินค้า โดยได้ทำสัญญาเช่าโรงงานสำหรับผลิตสินค้าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ทั้งนี้ ในระหว่างเดือนธันวาคม 25x6 กิจการได้ทำการย้ายโรงงานสำหรับผลิตสินค้าไปยังโรงงานแห่งใหม่ โดยสัญญาเช่าโรงงานเดิมยังมีอายุสัญญาเช่าคงเหลืออีก 4 ปี ซึ่งเป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้และสัญญาไม่อนุญาติให้เช่าช่วงได้ ทั้งนี้ หากทำการยกเลิกสัญญา กิจการต้องจ่ายค่าปรับจากการยกเลิกโดยคิดเป็นมูลค่าทั้งสิ้น 5 เท่าของค่าเช่าต่อปี

ในกรณีข้างต้นนี้ “สัญญาเช่าดำเนินงานนี้ถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ” เนื่องจากกิจการมีค่าเช่าคงเหลือที่ต้องชำระอีกเป็นระยะเวลา 4 ปี ซึ่งกิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงค่าเช่าดังกล่าวได้ (เป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้) และกิจการก็ไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใด ๆ จากสัญญานั้นอีก (สัญญาไม่อนุญาติให้เช่าช่วงได้) ดังนั้น ในปี 25x6 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากต้นทุนการให้บริการตามสัญญาที่ระบุไว้ภายใต้สัญญาที่มีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับเป็นประมาณการหนี้สินและค่าใช้จ่ายทันที เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการครบทุกข้อ (จำนวน 3 ข้อ) (ตามย่อหน้าที่ 16.6 ของ TFRS for NPAEs)



#### 1. มีภาวะผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต :

เหตุการณ์ในอดีตที่ทำให้เกิดภาวะผูกพันคือ “การที่กิจการทำสัญญาเช่า” ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมายขึ้น



#### 2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว :

เนื่องด้วยสัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้และไม่อนุญาติให้เช่าช่วงได้ถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว



#### 3. สามารถประมาณจำนวนของภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ :

ภาวะผูกพันของกิจการคือค่าเช่าคงเหลือที่ต้องชำระอีกเป็นระยะเวลา 4 ปี ซึ่งกิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงค่าเช่าดังกล่าวได้ และค่าเช่าคงเหลือดังกล่าวต่ำกว่าค่าปรับจากการยกเลิกสัญญาที่ต้องจ่ายถึง 5 เท่าของค่าเช่าต่อปี

ดังนั้น ในกรณีที่กิจการมีสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาวะผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากสัญญานั้นเป็น “ประมาณการหนี้สิน” โดยต้องบันทึกตามจำนวนค่าเช่าคงเหลือที่ต้องชำระอีกเป็นระยะเวลา 4 ปีซึ่งถือเป็นประมาณการหนี้สินที่ดีที่สุดตามย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13



### ตัวอย่างที่ 2

เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25x6 กิจการได้ทำสัญญาซื้อสินค้าล่วงหน้าแบบยกเลิกไม่ได้ (Non-cancelable Purchase Commitment) โดยตกลงที่จะซื้อสินค้าในราคา 100,000 บาท โดยมีกำหนดรับสินค้าในวันที่ 15 มกราคม 25x7 เนื่องจากกิจการได้ทำสัญญาขายล่วงหน้าแบบยกเลิกไม่ได้กับลูกค้าไว้ แต่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 ซึ่งเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าประเภทเดียวกันเท่ากับ 80,000 บาท จึงจะทำให้เห็นว่ากิจการมีภาระที่เกิดขึ้นก่อนวันที่จะได้รับสินค้าจริง

กิจการต้องบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้เป็นประมาณการหนี้สินและค่าใช้จ่ายทันที เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการครบทุกข้อ (จำนวน 3 ข้อ) (ตามย่อหน้าที่ 16.6 ของ TFRS for NPAEs)





## ตัวอย่างที่ 2 (ต่อ)



### 1. มีภาวะผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต :

เหตุการณ์ในอดีตที่ทำให้เกิดภาวะผูกพันคือ “การที่กิจการทำสัญญาซื้อสินค้าล่วงหน้าแบบยกเลิไม่ได้” ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมายขึ้น



### 2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว :

เนื่องด้วยสัญญาซื้อสินค้าล่วงหน้าไม่สามารถยกเลิกได้ ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว



### 3. สามารถประมาณจำนวนของภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ :

ภาวะผูกพันของกิจการคือราคาของสินค้าที่ลดลง โดยเปรียบเทียบระหว่างมูลค่า “ราคาที่ตกลงกันตามสัญญา” กับ “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าประเภทเดียวกัน” เป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท (100,000 - 80,000 บาท) ซึ่งกิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงรายการดังกล่าวได้

ดังนั้น กิจการต้องบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้ จำนวน 20,000 บาท พร้อมกับบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้ด้วยจำนวนเงินเดียวกัน รายละเอียดการบันทึกบัญชี มีดังนี้

เดบิต ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้ (ต้นทุนขาย)	20,000
เครดิต ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้	20,000

## กรณีที่ 1

ต่อมาในวันที่ 15 มกราคม 25x7 กิจการได้รับสินค้าเรียบร้อยแล้ว โดยในวันดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เท่ากับ 65,000 บาท กิจการต้องบันทึกบัญชีซื้อหรือบัญชีสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับและบันทึกบัญชีผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้เพิ่มเติมอีก 15,000 บาท (80,000 - 65,000 บาท) เพื่อไม่ให้สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ รายละเอียดการบันทึกบัญชี มีดังนี้

### แบบที่ 1

เดบิต ซื้อ/ สินค้าคงเหลือ	65,000
ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้	20,000
ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ต้นทุนขาย)	15,000
เครดิต เงินสด/ เจ้าหนี้การค้า	100,000

### แบบที่ 2

เดบิต ซื้อ/ สินค้าคงเหลือ	80,000
ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิไม่ได้	20,000
ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ต้นทุนขาย)	15,000
เครดิต ค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	15,000
เงินสด/ เจ้าหนี้การค้า	100,000



## ตัวอย่างที่ 2 (ต่อ)

### กรณีที่ 2

หากในวันที่ 15 มกราคม 25x7 กิจการได้รับสินค้าเรียบร้อยแล้ว โดยในวันดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เท่ากับ 100,000 บาท กิจการต้องบันทึกบัญชีซื้อหรือบัญชีสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และกลับรายการผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ ออก เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รายละเอียดการบันทึกบัญชี มีดังนี้

เดบิต	ซื้อ/ สินค้าคงเหลือ	100,000	
	ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้	20,000	
เครดิต	เงินสด/ เจ้าหนี้การค้า		100,000
	ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ (ต้นทุนขาย)		20,000



## ตัวอย่างที่ 3

กิจการ A ประกอบธุรกิจการให้บริการรับ-ส่งพนักงาน โดยกิจการจะทำสัญญาการให้บริการกับลูกค้าทุกรายแบบระยะสั้น (ไม่เกิน 3 เดือน) เนื่องจากความผันผวนของค่าน้ำมัน และความไม่แน่นอนในเรื่องของปัจจัยแวดล้อมอื่น ๆ

อย่างไรก็ตาม กิจการมีปริมาณรถรับ-ส่งเพียง 4 คัน และจำนวนพนักงานขับรถที่จำกัดจึงทำให้ไม่เพียงพอต่อจำนวนลูกค้าของกิจการ ดังนั้นกิจการ A จึงว่าจ้างผู้รับจ้างช่วงรายอื่น (Outsource) เข้ามาดำเนินการแทน ซึ่งกิจการ A และผู้รับจ้างช่วงจะทำสัญญาว่าจ้างซึ่งสัญญาดังกล่าวจะสามารถจับคู่ได้ 1 ต่อ 1 กับสัญญาการให้บริการกับลูกค้าของกิจการ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม รายละเอียดของสัญญาการให้บริการกับลูกค้าและสัญญาว่าจ้างที่ยังคงค้าง มีรายละเอียดของรายการ ดังนี้

สัญญา	มูลค่าตามสัญญา (บาท)			
	สัญญาที่ 1	สัญญาที่ 2	สัญญาที่ 3	สัญญาที่ 4
สัญญาการให้บริการกับลูกค้า (รายได้)	1,500,000	1,000,000	450,000	700,000
สัญญาว่าจ้าง (ต้นทุน)	1,420,000	850,000	380,000	660,000
กำไรจากการให้บริการ	80,000	150,000	70,000	40,000



### ตัวอย่างที่ 3 (ต่อ)

โดยตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม ผู้รับจ้างช่วงขอเพิ่มค่าบริการจากที่กำหนดไว้เดิมอีกร้อยละ 8 ของมูลค่าตามสัญญาว่าจ้าง เนื่องจาก (1) การปรับเพิ่มขึ้นของราคาน้ำมันและค่าใช้จ่ายในการดูแลรถรับ-ส่ง (2) การเปลี่ยนเส้นทางการเดินทางเนื่องจากเส้นทางเดิมมีการปิดปรับปรุงชั่วคราว การขอเพิ่มค่าบริการจากผู้รับจ้างช่วงข้างต้นนั้นกิจการ ก ไม่สามารถขอเรียกเก็บค่าบริการส่วนที่เพิ่มกับลูกค้า และสัญญากับผู้รับจ้างช่วงรายเดิมกำหนดว่าไม่อนุญาตให้หาผู้รับจ้างช่วงรายอื่นมาให้บริการทดแทนได้ นอกจากนี้ หากกิจการ ก ไม่สามารถให้บริการกับลูกค้าตามที่ระบุไว้ในสัญญา จะมีค่าชดเชยที่ต้องจ่ายให้กับลูกค้าจากที่กำหนดไว้เดิมอีกร้อยละ 5 ของมูลค่าตามสัญญาการให้บริการกับลูกค้าทั้งหมด

สัญญา	มูลค่าตามสัญญา (บาท)			
	สัญญาที่ 1	สัญญาที่ 2	สัญญาที่ 3	สัญญาที่ 4
<b>(1) ต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญา</b>				
สัญญาการให้บริการกับลูกค้า (รายได้)	1,500,000	1,000,000	450,000	700,000
ต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาภายหลังการปรับราคา**	1,533,600	918,000	410,400	712,800
ต้นทุนสูงกว่ารายได้	33,600	-	-	12,800
<b>(2) ค่าชดเชยหรือค่าปรับ</b>				
ค่าชดเชยหรือค่าปรับ**	75,000	50,000	22,500	35,000
สร้างภาระให้แก่กิจการทำให้เกิดประมาณการหนี้สินหรือไม่?	ใช่	ไม่ใช่	ไม่ใช่	ใช่
ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญา	33,600	-	-	12,800

#### \*\*แสดงการคำนวณ

ต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาภายหลังการปรับราคา\*\* = สัญญาว่าจ้าง (ต้นทุน) × 1.08

ค่าชดเชยหรือค่าปรับ\*\* = สัญญาการให้บริการกับลูกค้า (รายได้) × 0.05

ในกรณีข้างต้นนี้ “สัญญาที่ 1 และ 4 นี้สร้างภาระแก่กิจการ” เนื่องจากกิจการมีต้นทุนในการดำเนินการทั้งสิ้นสูงกว่ารายได้จากการให้บริการทั้งสิ้น (ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ) ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาว่าจ้างที่ยกเลิกไม่ได้ ของสัญญาที่ 1 และ 4 เป็นประมาณการหนี้สินและค่าใช้จ่ายทันที เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการครบทุกข้อ (ตามย่อหน้าที่ 16.6 ของ TFRS for NPAs)



### 1. มีภาระผูกพันปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต:

เหตุการณ์ในอดีตที่ทำให้เกิดภาระผูกพันคือ “การทำสัญญาการให้บริการกับลูกค้า และสัญญาว่าจ้าง” ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายขึ้น



### 2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว:

เนื่องด้วยสัญญาที่ 1 และ 4 เป็นสัญญาที่ยกเลิกไม่ได้และผู้รับจ้างช่วงรายเดิมไม่อนุญาตให้หาผู้รับจ้างช่วงรายใหม่ได้ถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว



### 3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ:

ภาระผูกพันของกิจการคือส่วนที่เกินของสัญญาว่าจ้างกับสัญญาการให้บริการกับลูกค้า ซึ่งกิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงต้นทุนดังกล่าวได้ และต้นทุนดังกล่าวมีมูลค่าต่ำกว่าค่าชดเชยที่ต้องจ่ายให้กับลูกค้ากรณีไม่สามารถให้บริการกับลูกค้าตามที่ระบุไว้ในสัญญาได้





### ตัวอย่างที่ 3 (ต่อ)

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม กิจการต้องบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาดังกล่าว จำนวน 46,400 บาท (สัญญาที่ 1 = 33,600 บาท และสัญญาที่ 4 = 12,800 บาท) พร้อมกับบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่ยกเลิกไม่ได้ด้วยจำนวนเงินเดียวกัน รายละเอียดการบันทึกบัญชี มีดังนี้

เดบิต ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาที่ยกเลิกไม่ได้	46,400	
เครดิต ประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่ยกเลิกไม่ได้		46,400



### 3. กรณีที่กิจการมีการเจรจาเปลี่ยนแปลง “เงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืม” กับผู้ให้กู้ (เช่น สถาบันการเงิน) กิจการต้องถือปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขนี้ อย่างไร

#### คำตอบ

เนื่องด้วยสถานะเศรษฐกิจ ณ ปัจจุบันที่ค่อนข้างซบเซาส่งผลให้หลายกิจการไม่สามารถดำเนินธุรกิจให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ได้ จึงส่งผลกระทบต่อการจ่ายชำระคืนเงินกู้ของกิจการให้กับผู้ให้กู้ (โดยเฉพาะกับสถาบันการเงิน) ดังนั้น หลายกิจการจึงได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้ให้กู้ในการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมใหม่ เช่น การขยายระยะเวลาการจ่ายชำระคืนหนี้ออกไป การลดอัตราดอกเบี้ยสำหรับอายุที่เหลืออยู่ การหยุดการจ่ายชำระคืนหนี้ชั่วคราว เป็นต้น จากตัวอย่างของเหตุการณ์ข้างต้นจึงมีประเด็นสอบถามจากผู้นำ TFRS for NPAEs ไปถือปฏิบัติว่ากิจการต้องถือปฏิบัติอย่างไรเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมนี้ เนื่องจากมูลค่าของหนี้สิน (เงินกู้ยืม) ที่เคยรับรู้ไว้มีการเปลี่ยนแปลง

ในทางปฏิบัตินั้น TFRS for NPAEs ไม่ได้ให้ข้อกำหนดในกรณีที่เกิดการมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมไว้ ดังนั้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 5.5 ของ TFRS for NPAEs ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้าเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับ” ในกรณีนี้คือ กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 5.5.2 กล่าวคือ “การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้”

กิจการต้องปรับปรุงรายการตามนโยบายการบัญชีที่เลือกไว้อย่างเหมาะสม พร้อมเปิดเผยข้อมูลนโยบายการบัญชีดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับเรื่องดังกล่าว กิจการต้องคำนึงถึงความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไปพร้อมด้วย (ดูย่อหน้าที่ 3.15)



## ตัวอย่างของนโยบายการบัญชีที่กิจการอาจเลือกใช้ในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืม เช่น

### วิธีที่ 1

#### จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม



เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมนั้น โดยปกติจะทำให้เกิดการลดลงของหนี้สิน (เข้านิยาม “รายได้” ตามย่อหน้าที่ 3.20.1) หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน (เข้านิยาม “ค่าใช้จ่าย” ตามย่อหน้าที่ 3.20.2) ซึ่งเป็นไปตามนิยามและหลักการรับรู้รายการที่ระบุไว้ในย่อหน้าข้างต้นของบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด สำหรับการวัดมูลค่าของรายการนั้นเนื่องจากเงินกู้ยืมมีเรื่องของมูลค่าเงินตามเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องเพราะระยะเวลาการกู้ยืมมากกว่า 1 ปี ดังนั้น กิจการจึงควรใช้เกณฑ์ “มูลค่าปัจจุบัน” (ตามย่อหน้าที่ 3.22.4) ในการแสดงมูลค่าของหนี้สินใหม่นั้น เพื่อให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

ดังนั้น กิจการบันทึกผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที โดยแสดงไว้เป็นรายได้อื่นหรือค่าใช้จ่ายอื่น ตามลำดับ ทั้งนี้ ผลกระทบคือผลต่างระหว่าง (1) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม กับ (2) มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม

**หมายเหตุ:** อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม อาจหมายถึง อัตราอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

#### จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่

### วิธีที่ 2

หลักการเหมือนกันกับวิธีที่ 1 ทั้งนี้ แตกต่างกันในเรื่องของการลดลงของหนี้สิน (เข้านิยาม “รายได้” ตามย่อหน้าที่ 3.20.1) หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน (เข้านิยาม “ค่าใช้จ่าย” ตามย่อหน้าที่ 3.20.2) นั้น ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมดังกล่าวก่อให้เกิด “สัญญาเงินกู้ยืมฉบับใหม่” ขึ้น ดังนั้น กิจการต้องหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงใหม่ของสัญญาเงินกู้ยืมฉบับใหม่สำหรับการรับรู้รายการและการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องนับตั้งแต่วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้จนถึงวันครบกำหนดของหนี้ตามเงื่อนไขใหม่

ดังนั้น กิจการบันทึกผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่เป็นรายการกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที โดยแสดงไว้เป็นรายได้อื่นหรือค่าใช้จ่ายอื่น ตามลำดับ ทั้งนี้ ผลกระทบคือผลต่างระหว่าง (1) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ กับ (2) มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม



## ตัวอย่างของนโยบายการบัญชีที่กิจการอาจเลือกใช้ในกรณีที่กิจการมีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืม (ต่อ)

### วิธีที่ 3 ไม่คิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่

หลักการคล้ายกับวิธีที่ 1 ผสมกับวิธีที่ 2 กล่าวคือ กิจการไม่นำเรื่องของมูลค่าปัจจุบันเข้ามาเกี่ยวข้องในการคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ ด้วยอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ทั้งนี้ กิจการบันทึกผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้ นับตั้งแต่วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการชำระหนี้จนถึงวันครบกำหนดของหนี้ตามเงื่อนไขใหม่ โดย



หากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม กิจการต้องบันทึกดอกเบี้ยจ่ายโดยใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงใหม่ (อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง คือ อัตราคิดลดที่ทำให้มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่มีค่าเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของหนี้) คุณด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้ ณ วันเริ่มต้นของแต่ละงวด



ในกรณีกลับกัน หากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม กิจการต้องปรับมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิมให้เท่ากับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต และต้องบันทึกส่วนของหนี้สินที่ลดลงเป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุนทันที โดยแสดงไว้เป็นรายได้อื่น กิจการต้องนำจำนวนเงินที่จ่ายในแต่ละงวดไปปรับลดกับมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่ค้างชำระโดยไม่ต้องบันทึกดอกเบี้ยจ่าย เว้นแต่ในสัญญาเงินกู้ยืมได้ระบุว่ากิจการจะต้องชำระหนี้ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง หากเงื่อนไขบางประการที่ระบุไว้ได้เกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้จำนวนหนี้ที่อาจเกิดขึ้นนั้นเป็นดอกเบี้ยจ่ายพร้อมกับบันทึกหนี้สินในงวดที่เข้าเงื่อนไข คือ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่หนี้สินได้เกิดขึ้นแล้ว และ (2) มูลค่าของหนี้สินนั้นสามารถประมาณได้อย่างสมเหตุสมผล



#### หมายเหตุ

- จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่ เป็นผลรวมของเงินทุกประเภทที่ลูกหนี้สัญญาว่าจะจ่ายให้แก่เจ้าหนี้ในอนาคต ตัวอย่างเช่น เงินต้น ดอกเบี้ย และดอกเบี้ยค้างจ่ายที่ลูกหนี้ต้องจ่ายชำระตามเงื่อนไขใหม่
- สำหรับทุกวิธี (วิธีที่ 1 – 3) การรับรู้รายการ “กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเงินกู้ยืมระยะยาว” นั้นจะมีความเหมาะสมหากกิจการไม่มีภาระใดที่ต้องปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่นั้นแล้ว แต่หากกิจการยังคงมีภาระผูกพันใดที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายการ “กำไรหรือการรับรู้จากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่” เช่น กิจการอาจต้องจ่ายหนี้สินเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่กำหนดไว้หากไม่สามารถจ่ายคืนเงินต้นได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด เป็นต้น ดังนั้น ณ วันที่ไม่มีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ กิจการจึงรับรู้เป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงไว้เป็นรายได้อื่น

# ตัวอย่างการนำไปปฏิบัติ

## กรณีที่ 1

(มูลค่าปัจจุบันของ) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม

**ตัวอย่างที่ 1:** ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 ธนาคาร ก ได้ยินยอมให้ปรับเงื่อนไขการชำระหนี้ที่ระบุไว้ในสัญญาเงินกู้ยืม (วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่) ซึ่งมียอดเงินต้นจำนวน 1,000,000 บาท ให้แก่บริษัท A จำกัด เนื่องจากบริษัทประสบปัญหาทางการเงิน โดยมีรายละเอียดการปรับเงื่อนไขใหม่ ดังนี้

- ลดยอดเงินต้นของหนี้สินจาก 1,000,000 บาท เป็น 990,000 บาท
- ยืดเวลาชำระหนี้จากวันที่ 31 ธันวาคม 25x5 เป็น 31 ธันวาคม 25x9
- ลดอัตราดอกเบี้ยจากร้อยละ 4.50 เป็น 4.40
- อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิมคือร้อยละ 4.00 ต่อปี

## ด้านลูกหนี้ (บริษัท A จำกัด)

### วิธีที่ 1

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม

การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่

เงินต้น	990,000	บาท
ดอกเบี้ย (990,000 × 4 ปี × 4.40%)	174,240	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	<u>1,164,240</u>	บาท
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต (คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม ร้อยละ 4.00)	1,004,374	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	(1,000,000)	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่สูงกว่าหนี้สินเก่า	<u>4,374</u>	บาท

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง<sup>(4)</sup> 4.00%

(หน่วย: บาท)

วันที่	เงินสดจ่าย	ดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	จำนวนที่นำมาลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้	มูลค่าตามบัญชีของหนี้
31 ธ.ค. x5				1,004,374
31 ธ.ค. x6	43,560 <sup>(1)</sup>	40,175 <sup>(2)</sup>	3,385 <sup>(3)</sup>	1,000,989
31 ธ.ค. x7	43,560	40,040	3,520	997,469
31 ธ.ค. x8	43,560	39,899	3,661	993,808
31 ธ.ค. x9	43,560	39,752	3,808	990,000
31 ธ.ค. x9	<u>990,000</u>	-	-	-
	<u>1,164,240</u>	<u>159,866</u>	<u>14,374</u>	

**หมายเหตุ:** ตัวอย่างข้างต้นมีการปิดเศษเพื่อให้จ่ายต่อการทำความเข้าใจ

(1)  $43,560 = 990,000 \times 4.40\%$  (2)  $40,175 = 1,004,374 \times 4\%$  (3)  $3,385 = 43,560 - 40,175$

(4) อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม (ก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข)

## ตัวอย่างการนำไปท้อปฏิบัติ

### ด้านลูกหนี้ (บริษัท A จำกัด)

#### วิธีที่ 2

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่

#### การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

หากกิจการเลือกบันทึกบัญชีด้วยวิธีดังกล่าวนี้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ แสดงว่ากิจการมองว่าการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมดังกล่าวก่อให้เกิด “สัญญากู้ยืมเงินฉบับใหม่” ดังนั้น กิจการต้องหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่เพื่อนำมาคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่		
เงินต้น	990,000	บาท
ดอกเบี้ย (990,000 x 4 ปี x 4.40%)	174,240	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	<u>1,164,240</u>	บาท
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต (คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ ร้อยละ 4.10)	1,000,755	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	<u>(1,000,000)</u>	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่สูงกว่าหนี้สินเก่า	<u>755</u>	บาท

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง<sup>(4)</sup> 4.10%

วันที่	เงินสดจ่าย	ดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	จำนวนที่นำมาลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้	มูลค่าตามบัญชีของหนี้
				(หน่วย: บาท)
31 ธ.ค. x5				1,000,755
31 ธ.ค. x6	43,560 <sup>(1)</sup>	41,031 <sup>(2)</sup>	2,529 <sup>(3)</sup>	998,226
31 ธ.ค. x7	43,560	40,927	2,633	995,593
31 ธ.ค. x8	43,560	40,819	2,741	992,852
31 ธ.ค. x9	43,560	40,707	2,852	990,000
31 ธ.ค. x9	<u>990,000</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	-
	<u>1,164,240</u>	<u>163,484</u>	<u>10,755</u>	

**หมายเหตุ:** ตัวอย่างข้างต้นมีการปิดเศษเพื่อให้่ายต่อการทำความเข้าใจ

<sup>(1)</sup> 43,560 = 990,000 x 4.40% <sup>(2)</sup> 41,031 = 1,000,755 x 4.10% <sup>(3)</sup> 2,529 = 43,560 - 41,031

<sup>(4)</sup> อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ (สัญญากู้ยืมเงินฉบับใหม่)

## ตัวอย่างการนำไปท้อปฏิบัติ

### ด้านลูกหนี้ (บริษัท A จำกัด)

#### วิธีที่ 3 ไม่คิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

##### การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

##### จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

เงินต้น	990,000	บาท
ดอกเบี้ย (990,000 x 4 ปี x 4.40%)	174,240	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	<u>1,164,240</u>	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	(1,000,000)	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่สูงกว่าหนี้สินเก่า (ดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายเพิ่ม)	<u>164,240</u>	บาท

หากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม แสดงว่ากิจการมีการจ่ายดอกเบี้ยเพิ่มเติม ดังนั้น ลูกหนี้ต้องคำนวณหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง <sup>(4)</sup> 4.12094%

(หน่วย: บาท)

วันที่	เงินสดจ่าย	ดอกเบี้ยตามอัตรา ดอกเบี้ยที่แท้จริง	จำนวนที่นำมาลดมูลค่า ตามบัญชีของหนี้	มูลค่าตามบัญชี ของหนี้
31 ธ.ค. x5				1,000,000
31 ธ.ค. x6	43,560 <sup>(1)</sup>	41,209 <sup>(2)</sup>	2,351 <sup>(3)</sup>	997,649
31 ธ.ค. x7	43,560	41,112	2,448	995,201
31 ธ.ค. x8	43,560	41,012	2,548	992,653
31 ธ.ค. x9	43,560	40,907	2,653	990,000
31 ธ.ค. x9	<u>990,000</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	-
	<u>1,164,240</u>	<u>164,240</u>	<u>10,000</u>	

**หมายเหตุ:** ตัวอย่างข้างต้นมีการปิดเศษเพื่อให้่ายต่อการทำความเข้าใจ

<sup>(1)</sup> 43,560 = 990,000 x 4.40% <sup>(2)</sup> 41,209 = 1,000,000 x 4.12094% <sup>(3)</sup> 2,351 = 43,560 - 41,209

<sup>(4)</sup> อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ (สัญญากู้ยืมเงินฉบับใหม่) โดยคำนวณมาจาก Goal Seek function หรือ สูตร IRR ในโปรแกรม Microsoft Excel





## รายละเอียดการบันทึกบัญชี

(หน่วย: บาท)			
ชื่อบัญชี	จำนวนเงินเดบิต (เครดิต)		
	วิธีที่ 1	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3
<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x5 (วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่)</b>			
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว	1,000,000	1,000,000	1,000,000
ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเงินกู้ยืมระยะยาว	4,374	755	-
<b>เครดิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	(1,004,374)	(1,000,755)	(1,000,000)
บันทึกการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ของเงินกู้ยืม			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x6 (วันแรกของการจ่ายดอกเบี้ย หลังจากวันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่)</b>			
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,385	2,529	2,351
ดอกเบี้ยจ่าย	40,175	41,031	41,209
<b>เครดิต</b> เงินสด	(43,560)	(43,560)	(43,560)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 1			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x7</b>			
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,520	2,633	2,448
ดอกเบี้ยจ่าย	40,040	40,927	41,112
<b>เครดิต</b> เงินสด	(43,560)	(43,560)	(43,560)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 2			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x8</b>			
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,661	2,741	2,548
ดอกเบี้ยจ่าย	39,899	40,819	41,012
<b>เครดิต</b> เงินสด	(43,560)	(43,560)	(43,560)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 3			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x9 (วันที่จ่ายคืนเงินต้น)</b>			
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,808	2,852	2,653
ดอกเบี้ยจ่าย	39,752	40,707	40,907
<b>เครดิต</b> เงินสด	(43,560)	(43,560)	(43,560)
<b>เดบิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	990,000	990,000	990,000
<b>เครดิต</b> เงินสด	(990,000)	(990,000)	(990,000)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 4			

## ตัวอย่างการนำไปปฏิบัติ

### กรณีที่ 2

(มูลค่าปัจจุบันของ) จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเดิม

**ตัวอย่างที่ 2:** ข้อมูลเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 เว้นแต่บริษัท A จำกัด ได้ลดยอดเงินต้นของหนี้สินจาก 990,000 บาท เป็น 825,000 บาท

### ด้านลูกหนี้ (บริษัท A จำกัด)

#### วิธีที่ 1 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม

#### การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามเงื่อนไขใหม่		
เงินต้น	825,000	บาท
ดอกเบี้ย (825,000 × 4 ปี × 4.40%)	145,200	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	<u>970,200</u>	บาท
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต (คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม ร้อยละ 4.00)	836,979	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	(1,000,000)	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่ต่ำกว่าหนี้สินเก่า	<u>163,021</u>	บาท

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง<sup>(4)</sup> 4.00%

วันที่	เงินสดจ่าย	ดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	จำนวนที่นำมาลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้	มูลค่าตามบัญชีของหนี้
31 ธ.ค. x5				836,979
31 ธ.ค. x6	36,300 <sup>(1)</sup>	33,479 <sup>(2)</sup>	2,821 <sup>(3)</sup>	834,158
31 ธ.ค. x7	36,300	33,366	2,934	831,224
31 ธ.ค. x8	36,300	33,249	3,051	828,173
31 ธ.ค. x9	36,300	33,127	3,173	825,000
31 ธ.ค. x9	<u>825,000</u>	-	-	-
	<u>970,200</u>	<u>133,221</u>	<u>11,979</u>	

(หน่วย: บาท)

**หมายเหตุ:** ตัวอย่างข้างต้นมีการปิดเศษเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

<sup>(1)</sup> 36,300 = 825,000 × 4.40% <sup>(2)</sup> 33,479 = 836,979 × 4.00% <sup>(3)</sup> 2,821 = 36,300 - 33,479

<sup>(4)</sup> อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินเดิม (ก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไข)

## ตัวอย่างการนำไปท้อปฏิบัติ

### วิธีที่ 2

### จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่

#### การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

หากกิจการเลือกบันทึกบัญชีด้วยวิธีดังกล่าวนี้ ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ แสดงว่ากิจการมองว่าการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ยืมดังกล่าวก่อให้เกิด “สัญญากู้ยืมเงินฉบับใหม่” ดังนั้น กิจการต้องหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่เพื่อนำมาคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

#### มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

เงินต้น	825,000	บาท
ดอกเบี้ย (825,000 × 4 ปี × 4.40%)	145,200	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	970,200	บาท
มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคด (คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ ร้อยละ 4.35)	826,485	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	(1,000,000)	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่ต่ำกว่าหนี้สินเก่า	173,515	บาท

อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง<sup>(4)</sup> 4.35%

(หน่วย: บาท)

วันที่	เงินสดจ่าย	ดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง	จำนวนที่นำมาลดมูลค่าตามบัญชีของหนี้	มูลค่าตามบัญชีของหนี้
31 ธ.ค. x5				826,485
31 ธ.ค. x6	36,300 <sup>(1)</sup>	35,952 <sup>(2)</sup>	348 <sup>(3)</sup>	826,137
31 ธ.ค. x7	36,300	35,937	363	825,774
31 ธ.ค. x8	36,300	35,921	379	825,395
31 ธ.ค. x9	36,300	35,905	395	825,000
31 ธ.ค. x9	825,000	-	-	-
	970,200	143,715	1,485	



#### หมายเหตุ:

ตัวอย่างข้างต้นมีการปิดเศษเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

<sup>(1)</sup> 36,300 = 825,000 × 4.40% <sup>(2)</sup> 35,952 = 826,485 × 4.35% <sup>(3)</sup> 348 = 36,300 - 35,952

<sup>(4)</sup> อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงของหนี้สินใหม่ (สัญญากู้ยืมเงินฉบับใหม่)

### วิธีที่ 3

### ไม่คิดลดจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

#### การคำนวณเพื่อพิจารณาบันทึกบัญชี ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่

#### จำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคดตามเงื่อนไขใหม่

เงินต้น	825,000	บาท
ดอกเบี้ย (825,000 × 4 ปี × 4.40%)	145,200	บาท
จำนวนเงินที่ต้องจ่าย	970,200	บาท
มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินก่อนเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ (เงินต้น 1,000,000 บาท)	(1,000,000)	บาท
มูลค่าของหนี้สินใหม่ต่ำกว่าหนี้สินเก่า (กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่)	29,800	บาท



## รายละเอียดการบันทึกบัญชี



(หน่วย: บาท)			
ชื่อบัญชี	จำนวนเงินเดบิต (เครดิต)		
	วิธีที่ 1	วิธีที่ 2	วิธีที่ 3
<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x5 (วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่)</b>			
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว	1,000,000	1,000,000	1,000,000
<b>เครดิต</b> เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	(836,979)	(826,485)	(970,200)
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเงินกู้ยืมระยะยาว**	(163,021)	(173,515)	(29,800)
บันทึกการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่ของเงินกู้ยืม			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x6 (วันแรกของการจ่ายดอกเบี้ย หลังจากวันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่)</b>			
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	2,821	348	36,300
ดอกเบี้ยจ่าย	33,479	35,952	-
<b>เครดิต</b> เงินสด	(36,300)	(36,300)	(36,300)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 1			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x7</b>			
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	2,934	363	36,300
ดอกเบี้ยจ่าย	33,366	35,937	-
<b>เครดิต</b> เงินสด	(36,300)	(36,300)	(36,300)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 2			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x8</b>			
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,051	379	36,300
ดอกเบี้ยจ่าย	33,249	35,921	-
<b>เครดิต</b> เงินสด	(36,300)	(36,300)	(36,300)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 3			

<b>วันที่ 31 ส.ค. 25x9 (วันที่จ่ายคืนเงินต้น)</b>			
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	3,173	395	36,300
ดอกเบี้ยจ่าย	33,127	35,905	-
<b>เครดิต</b> เงินสด	(36,300)	(36,300)	(36,300)
เดบิต เงินกู้ยืมระยะยาว (ตามเงื่อนไขใหม่)	825,000	825,000	825,000
<b>เครดิต</b> เงินสด	(825,000)	(825,000)	(825,000)
บันทึกการจ่ายเงินกู้ยืมของปีที่ 4			

ในตัวอย่างนี้สำหรับวิธีที่ 3 จะไม่มีดอกเบี้ยจ่ายในงบการเงิน เนื่องจากกิจการได้รับรู้กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเงินกู้ยืมระยะยาวใน “รายได้อื่น” แล้ว ณ วันที่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่



**\*\*หมายเหตุ:** การรับรู้รายการ “กำไรจากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเงินกู้ยืมระยะยาว” นั้นจะมีความเหมาะสมหากกิจการไม่มีภาระใดที่ต้องปฏิบัติต่อการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่นั้นแล้ว แต่หากกิจการยังคงมีภาระผูกพันใดที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายการ “กำไรหรือการรับรู้จากการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขใหม่” เช่น กิจการอาจต้องจ่ายหนี้สินเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่กำหนดไว้หากไม่สามารถจ่ายคืนเงินต้นได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด เป็นต้น ดังนั้น ณ วันที่ไม่มีภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติ กิจการจึงรับรู้เป็นรายการกำไรในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงไว้เป็นรายได้อื่น



## 4. เพราะเหตุใดนิยามของ “รายได้” ที่กำหนดไว้ระหว่างย่อหน้าที่ 3.20.1 ของบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิดจึงไม่สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 18.1 ของบทที่ 18 เรื่อง รายได้

### คำตอบ

IFRS for NPAs ได้ให้นิยามของ “รายได้” ไว้อยู่ 2 ย่อหน้า กล่าวคือ ในบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด และ บทที่ 18 เรื่อง รายได้ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

#### ย่อหน้าที่ 3.20.1 (บางส่วน) ของบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด

**รายได้** หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น โดยที่ไม่รวมถึง เงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้น ... ทั้งนี้รายได้ตามคำนิยามรวมถึงรายได้จากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติและผลกำไร โดยผลกำไรอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำไรจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น ตามปกติแล้ว ผลกำไรเมื่อมีการรับรู้จะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก โดยมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

#### ย่อหน้าที่ 18.1 ของบทที่ 18 เรื่อง รายได้

**รายได้** หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและรายการกำไร ซึ่งมาตามฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

จากนิยาม “รายได้” ตามตารางข้างต้น จะพบว่า รายได้ตามกรอบแนวคิดและบทรายได้นั้นไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ แต่รายได้ตามย่อหน้าที่ 18.1 จะมีการระบุข้อความเพิ่มเติมว่ารายได้นั้นจะไม่รวมถึง “และรายการกำไร ซึ่งมาตามฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น” ด้วย ซึ่งผู้นำ IFRS for NPAs ไปถือปฏิบัติหลายท่านเกิดข้อสงสัยว่า “รายการกำไร” ดังกล่าวนั้นหมายถึงรายการใด ซึ่งรายการนั้นก็คือ “รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” ที่ IFRS for NPAs ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.14 เช่น ส่วนเกินทุนจากการตราตราสินทรัพย์ ผลกำไรจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย (ทั้งตราสารทุนและตราสารหนี้) เป็นต้น ซึ่ง IFRS for NPAs กำหนดให้รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้น กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่กิจการที่เลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบกำไรขาดทุนที่ต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4.15 ถึง 4.17 ด้วย

โดยความแตกต่างนั้นเกิดจากที่มาของศัพท์ภาษาอังกฤษที่ต่างกัน กล่าวคือ ตามย่อหน้าที่ 3.20.1 นั้น รายได้ มาจาก “Income” ซึ่งรวมถึงรายได้จากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติ (Revenue) และผลกำไร (Gain) ซึ่งผลกำไรอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ แต่ย่อหน้าที่ 18.1 รายได้ มาจาก “Revenue” ซึ่งหมายถึงรายได้หลักที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติของกิจการเท่านั้น เช่น การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย เงินปันผลและค่าสิทธิ แต่เพื่อให้เกิดความชัดเจนในย่อหน้าที่ 18.1 จึงได้เพิ่มเติมข้อความว่าไม่รวมถึง “และรายการกำไร ซึ่งมาตามฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น” เข้าไปในนิยาม “รายได้” ด้วย

## ตัวอย่างเช่น

(1) กิจการจำหน่ายอุปกรณ์ ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x6 ที่มีมูลค่า 18,000 บาท ซึ่ง ณ วันดังกล่าวมูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์เท่ากับ 10,000 บาท ดังนั้น ณ วันดังกล่าว กิจการต้องรับรู้เป็นผลกำไรที่เกิดจากการจำหน่าย จำนวนเงิน 8,000 บาท ซึ่งผลกำไรข้างต้นไม่ถือเป็น “รายได้ ภายใต้ย่อหน้าที่ 18.1 ของบทที่ 18 เรื่อง รายได้” แต่ยังคงถือเป็น “รายได้ ภายใต้ย่อหน้าที่ 3.20.1 ของบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด”

(2) ณ วันที่ 1 เมษายน 25x6 กิจการซื้อที่ดินที่มีมูลค่า 1,000,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ มูลค่ายุติธรรมของที่ดิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x6 เท่ากับ 1,300,000 บาท ดังนั้น กิจการจะมีรายการ “กำไรจากการตีราคาใหม่ (ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์)” จำนวนเงิน 300,000 บาท โดยรายการกำไรดังกล่าวนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น โดยรายการกำไรข้างต้นไม่ถือเป็น “รายได้ ภายใต้ย่อหน้าที่ 18.1 ของบทที่ 18 เรื่อง รายได้” แต่ยังคงถือเป็น “รายได้ ภายใต้ย่อหน้าที่ 3.20.1 ของบทที่ 3 เรื่อง กรอบแนวคิด”



## 5. เกณฑ์การรับรู้รายได้ใน TFRS for NPAEs ควรนำมาถือปฏิบัติอย่างไรกับกรณีการขายการบัญชีมีหลายส่วนประกอบ (เช่น ขายสินค้าพร้อมการให้บริการหลังการขาย) หรือกรณีที่มีรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกัน ซึ่งมีความสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง

### คำตอบ

ด้วยบทที่ 18 เรื่อง รายได้ของ TFRS for NPAEs ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้ในแต่ละลักษณะ ดังนี้ (1) การขายสินค้า (2) การให้บริการ (3) ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล (4) โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า และ (5) ตัวการหรือตัวแทน ซึ่งตามปกติแล้วเกณฑ์การรับรู้รายได้ข้างต้นนั้นให้ถือปฏิบัติกับรายการบัญชีแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ กิจการอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปรับใช้ในทางปฏิบัติโดยการมุ่งเน้นที่เนื้อหาของรายการบัญชีด้วย เช่น



### (ก) กรณีรายการบัญชีมีหลายส่วนประกอบ

เช่น ขายสินค้าพร้อมการให้บริการหลังการขาย เป็นต้น กิจการควรแยกบันทึกส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชีออกจากกัน เพื่อให้รายงานทางการเงินสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาของรายการบัญชานั้น โดยเฉพาะเมื่อ

(1) ส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชีมีความแตกต่างกันในเรื่องจุดเวลาของการรับรู้รายได้ เช่น การขายสินค้าที่มักจะได้รับรายได้ ณ จุดเวลาที่กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ และการให้บริการที่มักจะได้รับรายได้ตามขั้นความสำเร็จของการให้บริการ และ

(2) กิจการตามปกติหรือการดำเนินงานโดยปกติของกิจการนั้น กิจการทราบข้อมูลของราคาขายและต้นทุนขายของแต่ละส่วนประกอบอยู่แล้ว (ไม่ว่าจะมีการระบุหรือไม่ระบุไว้ในสัญญาก็ตาม) หรือสามารถหาข้อมูลดังกล่าวที่สนับสนุนและสมเหตุสมผลได้โดยไม่กระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป รวมทั้ง ฝ่ายบริหารเองก็ให้ความสำคัญและเห็นถึงประโยชน์ของการนำข้อมูลแบบแยกแต่ละส่วนประกอบไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ตัวอย่างเช่น หากกิจการได้รวมค่าบริการหลังการขายที่สามารถระบุจำนวนได้ในราคาขายของสินค้า กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น



## (ข) มีรายการบัญชีมากกว่าหนึ่งรายการพร้อมกัน เมื่อรายการบัญชีเหล่านั้นสัมพันธ์กันจนทำให้ไม่สามารถเข้าใจถึงผลกระทบทางธุรกิจของรายการใดรายการหนึ่งได้ โดยไม่อ้างอิงถึงรายการอื่นที่เกี่ยวข้อง



ตัวอย่างเช่น กิจการอาจขายสินค้าและขณะเดียวกันได้ทำสัญญาแยกต่างหากที่จะซื้อสินค้าดังกล่าวในภายหลัง เป็นต้น ในกรณีข้างต้น หากกิจการแยกบันทึกรายการบัญชีโดยไม่พิจารณาถึงความสัมพันธ์ของรายการทั้งสองจะทำให้เนื้อหาของรายการบัญชีไม่สมบูรณ์ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายการบัญชีทั้งสองรวมกันเป็นรายการเดียว

ด้วย TFRS for NPAEs ไม่ได้ให้ข้อกำหนดในเรื่องของการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปรับใช้ในทางปฏิบัติกับบางสถานการณ์ที่กล่าวไว้ข้างต้น ดังนั้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 5.5 ของ TFRS for NPAEs ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับ” ซึ่งย่อหน้าที่ 5.5.2 ได้อ้างถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน โดยเฉพาะลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานในเรื่อง “เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ” ดังนั้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากการไม่ได้รับข้อมูลดังกล่าว จึงสนับสนุนให้กิจการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้ข้างต้นมาปรับใช้ในทางปฏิบัติโดยการมุ่งเน้นที่เนื้อหาของรายการบัญชีด้วย โดยไม่กระทบต่อความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไปในการให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่สนับสนุนและสมเหตุสมผลนั้น

อย่างไรก็ตาม หากการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้ข้างต้นมาปรับใช้ในทางปฏิบัติโดยการมุ่งเน้นที่เนื้อหาของรายการบัญชีด้วยนั้น ส่งผลให้กิจการเกิดต้นทุนที่เสียไปเป็นจำนวนเงินสูงมากเมื่อเทียบกับการได้มาซึ่งข้อมูลนั้น (กล่าวคือ ไม่สามารถแยกแต่ละส่วนของรายการบัญชีออกจากกันได้) กิจการต้องคำนึงถึงและถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.11 ของ TFRS for NPAEs ที่กำหนดให้ “รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่าการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้า ซึ่งจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไขข้ออื่นๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน” เพื่อให้รายงานทางการเงินของกิจการนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม



### วิธีการปันส่วนรายได้ให้แก่แต่ละส่วนประกอบ

TFRS for NPAEs ไม่ได้กำหนดวิธีการปันส่วนรายได้ให้แก่แต่ละส่วนประกอบไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม เพื่อให้รายงานทางการเงินนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ กิจการควรปันส่วนรายได้ให้แก่แต่ละส่วนประกอบ ตัวอย่างของวิธีการที่เหมาะสมรวมถึงแต่ไม่จำกัดเพียงแต่วิธีการดังต่อไปนี้

1. ปันส่วนโดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของแต่ละส่วนประกอบ (Relative fair value)
2. ปันส่วนโดยวิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual) กล่าวคือ รายได้ทั้งหมดหักด้วยมูลค่ายุติธรรมของส่วนประกอบที่สามารถหาได้
3. ปันส่วนโดยวิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร (Expected cost plus a margin) กล่าวคือประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ในการทำงานให้สำเร็จบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

## ตัวอย่างการนำไปปฏิบัติ

### ตัวอย่างที่ 1

กิจการขายเครื่องปรับอากาศให้กับลูกค้ารายหนึ่งด้วยราคาเท่ากับ 62,000 บาท โดยมีราคาขายในกรณีที่แยกขายต่างหากของเครื่องปรับอากาศเท่ากับ 50,000 บาท พร้อมทั้งให้บริการหลังการขายตลอดระยะเวลา 2 ปี โดยไม่คิดค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม ซึ่งโดยปกติกิจการไม่มีราคาการให้บริการหลังการขายกับลูกค้าไว้อย่างชัดเจนและในตลาดไม่มีการให้บริการดังกล่าวแยกต่างหาก ดังนั้น กิจการจึงปันส่วนโดยวิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual)

ในกรณีนี้ กิจการควรแยกส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชี (รายได้จากการขายเครื่องปรับอากาศและรายได้การให้บริการหลังการขาย) ออกจากกัน โดยต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท ผลต่าง 12,000 บาท ถือเป็นรายได้จากการให้บริการรอการรับรู้ โดยทยอยรับรู้เป็นรายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ให้บริการ



### ตัวอย่างที่ 2

ข้อมูลเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 เว้นแต่กิจการไม่มีข้อมูลราคาขายในกรณีที่แยกขายต่างหากของเครื่องปรับอากาศและไม่มีราคาการให้บริการหลังการขายกับลูกค้าไว้อย่างชัดเจน และในตลาดไม่มีการให้บริการดังกล่าวแยกต่างหาก แต่กิจการมีการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการให้บริการหลังการขายที่เกิดขึ้นจริงไว้อย่างชัดเจนและน่าเชื่อถือ ซึ่งพบว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงอยู่ที่ 600 บาทต่อเดือน รวมถึง กิจการมีการกำหนดอัตรากำไรขั้นต้นของการให้บริการไว้ที่ร้อยละ 25 ของต้นทุน

ในกรณีนี้ถึงแม้ว่ากิจการไม่ทราบราคาขายของเครื่องปรับอากาศและราคาการให้บริการหลังการขายกับลูกค้าไว้อย่างชัดเจนแต่กิจการมีข้อมูลของต้นทุนการให้บริการหลังการขายที่เกิดขึ้นจริงซึ่งเท่ากับ 600 บาทต่อเดือนและมีอัตรากำไรขั้นต้นของการให้บริการที่กำหนดไว้ที่ร้อยละ 25 ดังนั้น ราคาการให้บริการหลังการขายจึงเท่ากับ 750 บาทต่อเดือน (หรือเท่ากับ 18,000 บาทต่อการให้บริการหลังการขายตลอดระยะเวลา 2 ปี) ดังนั้น กิจการควรแยกส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชี (รายได้จากการขายเครื่องปรับอากาศและรายได้การให้บริการหลังการขาย) ออกจากกัน โดยต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเป็นจำนวนเงิน 44,000 บาท (คำนวณจาก 62,000 - 18,000 บาท) ส่วนการให้บริการหลังการขายจำนวนเงิน 18,000 บาทถือเป็นรายได้จากการให้บริการรอการรับรู้ โดยทยอยรับรู้เป็นรายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลา 2 ปีที่ให้บริการ

## ตัวอย่างการนำไปถือปฏิบัติ



### ตัวอย่างที่ 3

ข้อมูลเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 เว้นแต่ว่ากิจการไม่มีข้อมูลราคาขายและต้นทุนที่เกี่ยวข้องของการขายเครื่องปรับอากาศและการให้บริการหลังการขายกับลูกค้าไว้อย่างชัดเจน รวมถึงการขายและการให้บริการไม่สามารถแยกออกจากกันอย่างชัดเจน และหากต้องการให้ได้มาซึ่งข้อมูล (ราคาขายหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องของแต่ละส่วนประกอบ) ดังกล่าว กิจการจำเป็นต้องมีต้นทุนในการว่าจ้างที่ปรึกษาและต้องใช้ทรัพยากรของพนักงานอย่างมากในการจัดเก็บข้อมูลต่างๆ ของกิจการย้อนหลัง

ในกรณีนี้ เนื่องด้วยกิจการไม่มีข้อมูลราคาขายและต้นทุนที่เกี่ยวข้องของการขายเครื่องปรับอากาศและการให้บริการหลังการขายกับลูกค้าอย่างชัดเจน และต้องมีต้นทุนที่เสียไปเป็นจำนวนเงินสูงมากเมื่อเทียบกับการได้มาซึ่งข้อมูลดังกล่าว ดังนั้น ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการ กิจการจึงไม่จำเป็นต้องแยกส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการบัญชี (รายได้จากการขายเครื่องปรับอากาศและรายได้จากการให้บริการหลังการขาย) ออกจากกัน อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18.11 ในเรื่องของกระบวนการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายและเพื่อให้รายงานทางการเงินเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม กิจการต้องประมาณการค่าใช้จ่ายและหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการหลังการขายทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการขายเครื่องปรับอากาศนี้ และต้องรับรู้ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกันกับที่กิจการรับรู้รายได้จำนวนเงิน 62,000 บาท



#### \*\*\*หมายเหตุ:

ในตัวอย่างข้างต้น (ตัวอย่างที่ 1-3) เป็นเพียงวิธีการหนึ่งในการหามูลค่าของรายได้ในแต่ละส่วนประกอบเท่านั้น กิจการต้องพิจารณาการหามูลค่าโดยไม่ก่อให้เกิดต้นทุนที่เสียไปเป็นจำนวนเงินสูงมากเมื่อเทียบกับการได้มาซึ่งข้อมูลนั้น รวมถึงมีความเหมาะสมกับกิจการหรือธุรกิจนั้น ๆ

จัดทำโดย

คณะกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้

(ภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี)

เผยแพร่เมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2568

