



ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)



จัดทำโดย

คณะกรรมการการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้
(ภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี)

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจที่ได้เผยแพร่นี้ เป็นตัวอย่างที่จัดทำขึ้นเพื่อสร้างความเข้าใจถึงหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) เฉพาะในส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ตัวอย่างนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ และไม่สามารถใช้ทดแทนการอ่านทำความเข้าใจในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ แต่เป็นเพียงการช่วยให้มีความเข้าใจหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ มากขึ้นเท่านั้น ผู้ที่นำไปใช้ยังคงต้องทำความเข้าใจประกอบกับการอ่านและศึกษากับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ และปรับใช้ให้เหมาะสมกับธุรกิจของกิจการด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้และการนำตัวอย่างนี้ไปถือปฏิบัติ

หมายเหตุ: ชื่อบัญชีและรายการบันทึกบัญชีที่แสดงอยู่ในส่วนของการบันทึกบัญชานั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้นไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน กิจการสามารถปรับได้ตามความเหมาะสม



บทนำ

เนื่องด้วยคณะกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ (คณะกรรมการฯ) ภายใต้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566 ได้ดำเนินการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) เป็นที่เรียบร้อยและได้มีการประกาศลงราชกิจจานุเบกษาแล้วเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2565 โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป

ในการนี้ ทางคณะกรรมการฯ ได้เล็งเห็นว่าเพื่อเป็นการส่งเสริมและสร้างความรู้ความเข้าใจในหลักการที่เพิ่มเติมหรือแก้ไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว อีกทั้งเพื่อให้ผู้นำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สามารถนำไปถือปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม จึงได้จัดทำตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ขึ้นมา โดยคณะกรรมการฯ ได้ดำเนินการจัดทำตัวอย่างประกอบความเข้าใจซึ่งจะเน้นเฉพาะในบทหรือส่วนที่มีการปรับปรุงเพิ่มเติมจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิมเท่านั้น ซึ่งสามารถแบ่งการดำเนินการออกได้เป็น 3 ระยะ ดังนี้

ระยะ ที่	ตัวอย่างประกอบความเข้าใจของ	วันที่เผยแพร่ บนเว็บไซต์
1	- บทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ - บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - บทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และ - บทที่ 16 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	17 ก.พ. 2566
2	- บทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน - บทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน - บทที่ 18 เรื่อง รายได้ และ - บทที่ 27 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ	20 มิ.ย. 2566
3	- บทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม - บทที่ 24 เรื่อง อนุพันธ์ - บทที่ 25 เรื่อง การรวมธุรกิจ - บทที่ 26 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ และ - บทที่ 28 เรื่อง วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	20 ส.ค. 2566



คณะกรรมการฯ เห็นว่าเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับผู้ที่เข้ามาดาวน์โหลดตัวอย่างประกอบความเข้าใจของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จึงเห็นควรให้รวมตัวอย่างประกอบความเข้าใจของทั้ง 3 ระยะเข้าไว้ด้วยกัน เพื่อให้ง่ายต่อการนำไปศึกษาเพิ่มเติมต่อไป

หากท่านตรวจพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อความใดในตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ หรือมีข้อเสนอแนะอื่นใดเพิ่มเติม ท่านสามารถแจ้งกลับมาได้ทางอีเมล academic-fap@tfac.or.th ของฝ่ายวิชาการ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จักขอบคุณยิ่ง

ฝ่ายวิชาการ
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



สารบัญ

บทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน	6
การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	6
งบการเงินของกลุ่มกิจการ.....	15
บทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ.....	16
เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์.....	17
เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร.....	18
บทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน	21
นิยามเงินลงทุนในบริษัทย่อย.....	21
นิยามต้นทุนการทำรายการ.....	22
บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	24
เรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่”	24
เรื่องที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด	37
เรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”	38
บทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน.....	43
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (ย่อหน้าที่ 12.17 ถึง 12.20)	43
การโอน (ย่อหน้าที่ 12.23 ถึง 12.27)	44
1) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน	46
2) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ.....	47
3) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	48
4) การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน.....	49
บทที่ 16 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	51
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	51
บทที่ 18 เรื่อง รายได้.....	54



โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าและการเปิดเผยข้อมูล	54
ตัวการหรือตัวแทน	59
บทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม	66
ก) วิธีราคาทุน.....	70
ข) วิธีมูลค่ายุติธรรม	72
บทที่ 24 เรื่อง อนุพันธ์	83
ก) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ	84
ข) การรับรู้รายการสำหรับรายการอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย	86
ค) การรับรู้มูลค่าอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม (ณ วันเริ่มแรกและภายหลังรับรู้รายการ)	88
ง) การรับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง	89
บทที่ 25 เรื่อง การรวมธุรกิจ	94
ตัวอย่างการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจ	97
ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อสูงกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยไม่ใช้การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	98
ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อสูงกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	103
ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อต่ำกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยไม่ใช้การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	105
บทที่ 26 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	109
การบัญชีสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	110
บทที่ 27 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ	116
ก) การรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน	119
ข) การรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	123
บทที่ 28 เรื่อง การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	127
ขอขอบคุณ.....	130



บทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติม (1) การเพิ่มทางเลือกในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบกำไรขาดทุน และ (2) การเพิ่มทางเลือกในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

4.14 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก็สามารถจัดทำได้ โดยกิจการอาจเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบกำไรขาดทุน หากกิจการมีรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ทั้งนี้รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น คือ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่อนุญาตให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ประกอบด้วย

- 4.14.1 การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์)
- 4.14.2 ผลกำไรหรือขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ดูบทที่ 16 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น)
- 4.14.3 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย (ดูบทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน)
- 4.14.4 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย (ดูบทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน)
- 4.14.5 ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ดูบทที่ 21 เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ)
- 4.14.6 ผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ดูบทที่ 24 เรื่อง อนุพันธ์)

สำหรับรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ



- 4.15 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สามารถจัดทำได้ 2 รูปแบบ กล่าวคือ
- 4.15.1 กิจการอาจแสดงงบเดียวที่รวมงบกำไรขาดทุนและรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รวมเรียกว่า “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ”) ซึ่งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะแสดงรายการเพิ่มเติมจากงบกำไรขาดทุน โดยการเพิ่มในส่วนของรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด (แทนการรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ) หรือ
- 4.15.2 กิจการอาจแสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรหรือขาดทุนไว้ในงบกำไรขาดทุน และตามด้วยส่วนที่แสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นซึ่งงบดังกล่าวจะต้องตั้งต้นด้วยกำไรหรือขาดทุน
- 4.16 ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องแยกแสดงรายการเป็นรายบรรทัดสำหรับจำนวนเงินสำหรับงวดของส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย (สำหรับในกรณีที่จัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) โดยจัดประเภทตามลักษณะรายการและตามการจัดกลุ่มที่แตกต่าง ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้หรือหากมีการอ้างอิงตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เกี่ยวข้องได้กำหนดไว้ ดังต่อไปนี้
- 4.16.1 จะไม่มี การจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง และ
- 4.16.2 จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง
- ทั้งนี้จำนวนปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุนในงวดปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นย่อหน้าที่ 4.14.1 และ 4.14.2 ถือเป็นรายการที่จะไม่มี การจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง
- 4.17 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หากถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15.2) รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกี่ยวข้ององค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income – OCI) คือ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่อนุญาตให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนซึ่งประกอบด้วย

ไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ ¹ ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง (Non-Recycling item)	มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง (Recycling item)
- การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หากเลือกใช้) - ผลกำไรหรือขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (หากเลือกใช้)	- ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย - ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย - ผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (หากเลือกใช้) - ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ประกอบด้วย สาขา, บริษัทย่อย, บริษัทร่วมและการร่วมค้า)

การแสดงผลการของรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จนั้น กิจการต้องแยกแสดงผลการเป็นรายบรรทัดระหว่าง “รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” และ “รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” ด้วย

อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น แต่กิจการเลือกไม่จัดทำ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แทน “งบกำไรขาดทุน” กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

สำหรับทางเลือกในการแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.15 (กล่าวคือ การแสดงแบบบเดียว หรือ การแสดงแบบสองงบ) นั้นถือเป็นทางเลือกของนโยบายการบัญชีของกิจการ โดยย่อหน้าที่ 5.8 กำหนดให้กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ กิจการไม่สามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 5.9.2)

¹ การจัดประเภทรายการใหม่ หมายถึง จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลาปัจจุบันหรือในรอบระยะเวลาก่อน ๆ ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาปัจจุบัน



ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงจาก “การแสดงผลแบบงบเดียว” มาเป็น “การแสดงผลแบบสองงบ” (หรือในทางกลับกัน) กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วย

ตัวอย่างที่ 1 การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการ (กรณีแสดงผลการแบบงบเดียว (ตามย่อหน้าที่ 4.15.1))

****หมายเหตุ:** สำหรับรายการ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” นั้น

1. หากกิจการมีรายการดังกล่าว แต่กิจการเลือกไม่จัดทำ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แทน “งบกำไรขาดทุน” กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ (ดูย่อหน้าที่ 4.14)
2. กิจการต้องแยกแสดงผลการเป็นรายบรรทัดระหว่าง “รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” และ “รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” (ดูย่อหน้าที่ 4.16)
3. หากกิจการเลือกใช้วิธีภาษีเงินได้รูดตัดบัญชี (ย่อหน้าที่ 15.2) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย หรือแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน



บริษัท กชค จำกัด
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
รายได้จากการขาย	390,000	355,000
รายได้อื่น	54,767	41,400
รวมรายได้	444,767	396,400
ต้นทุนขาย	(245,000)	(230,000)
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(9,000)	(8,700)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(20,000)	(21,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(2,100)	(1,200)
รวมค่าใช้จ่าย	(276,100)	(260,900)
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	168,667	135,500
ต้นทุนทางการเงิน	(8,000)	(7,500)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	160,667	128,000
ภาษีเงินได้	(40,417)	(32,000)
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250	96,000
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น:**		
รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,333	2,667
กำไร(ขาดทุน)จากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของ		
โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	(667)	1,335
รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000	(2,555)
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	(24,000)	26,667
ผลขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	(667)	(4,000)
กำไรจากการแปลงค่าทางการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ	5,334	10,667
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี	(3,667)	34,781
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	116,583	130,781



ตัวอย่างที่ 2 การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการ (กรณีแสดงรายการแบบสองงบ (ตามย่อหน้าที่ 4.15.2))

****หมายเหตุ:** สำหรับรายการ “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” นั้น

1. หากกิจการมีรายการดังกล่าว แต่กิจการเลือกไม่จัดทำ “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” แทน “งบกำไรขาดทุน” กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ (ดูย่อหน้าที่ 4.14)
2. กิจการต้องแยกแสดงรายการเป็นรายบรรทัดระหว่าง “รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” และ “รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง” (ดูย่อหน้าที่ 4.16)
3. หากกิจการเลือกใช้วิธีภาษีเงินได้รูดตัดบัญชี (ย่อหน้าที่ 15.2) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย หรือแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบที่ 1: งบกำไรขาดทุน

บริษัท กขค จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
รายได้จากการขาย	390,000	355,000
รายได้อื่น	54,767	41,400
รวมรายได้	444,767	396,400
ต้นทุนขาย	(245,000)	(230,000)
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(9,000)	(8,700)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(20,000)	(21,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(2,100)	(1,200)
รวมค่าใช้จ่าย	(276,100)	(260,900)
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	168,667	135,500
ต้นทุนทางการเงิน	(8,000)	(7,500)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	160,667	128,000
ภาษีเงินได้	(40,417)	(32,000)
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250	96,000



งบที่ 2: งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บริษัท กชค จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250	96,000
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น:**		
รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตราสารหนี้	1,333	2,667
กำไร(ขาดทุน)จากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการ		
ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	(667)	1,335
รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000	(2,555)
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	(24,000)	26,667
ผลขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	(667)	(4,000)
กำไรจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานต่างประเทศ	5,334	10,667
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี	(3,667)	34,781
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	116,583	130,781

ตัวอย่างที่ 3 การแสดงรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ตามย่อหน้าที่ 4.17) ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีภาษีเงินได้รูดตัดบัญชี (ย่อหน้าที่ 15.2)

หมายเหตุ: สำหรับตัวอย่างนี้จะแสดงให้เห็นเฉพาะเพียงบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับ “กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น” เท่านั้น ทั้งนี้ กิจการสามารถนำไปใช้ได้กับทั้งสองกรณี คือ (1) กิจการเลือกแสดงรายการแบบงบเดียว หรือ (2) กิจการเลือกแสดงรายการแบบสองงบ



กรณีที่ 1: กิจการเลือกแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

บริษัท กขค จำกัด

งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250	96,000
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น:**		
รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,333	2,667
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	(267)	(533)
กำไร(ขาดทุน)จากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการ		
ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	(667)	1,335
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	133	(267)
รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000	(2,555)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	(3,000)	511
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	(24,000)	26,667
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	4,800	(5,333)
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี - สุทธิจากภาษี	(6,668)	22,492
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	113,582	118,492



กรณีที่ 2: กิจการเลือกแสดงรายการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัท กขค จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

	(หน่วย: พันบาท)					
	25x1			25x0		
	ก่อนภาษีเงินได้	ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	สุทธิจากภาษีเงินได้	ก่อนภาษีเงินได้	ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	สุทธิจากภาษีเงินได้
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,333	(267)	1,066	2,667	(533)	2,134
การวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	(667)	133	(534)	1,335	(267)	1,068
การปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000	(3,000)	12,000	(2,555)	511	(2,044)
การปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	(24,000)	4,800	(19,200)	26,667	(5,333)	21,334
รวม	(8,334)	1,666	(6,668)	28,114	(5,622)	22,492



งบการเงินของกลุ่มกิจการ

งบการเงินของกลุ่มกิจการ

4.23 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบการเงินดังกล่าวก็สามารถจัดทำได้ เมื่อกิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียกิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย และกิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 6 ฉบับ ดังนี้

- (ก) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ
- (ข) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- (ค) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- (ง) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการ และ
- (จ) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น
- (ฉ) แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ยกเว้นการพิจารณาว่าเงินลงทุนดังกล่าวถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม

กิจการที่ประสงค์จะจัดทำและนำเสนองบการเงินของกลุ่มกิจการนั้น กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มกิจการ จำนวนทั้งหมด 6 ฉบับ ประกอบด้วย TAS 27 TAS 28 TFRS 10 TFRS 11 TFRS 12 และ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งนี้ กิจการสามารถศึกษาถึงหลักการ วิธีการและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนของ “คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ตามลิงค์ >> <https://acpro-std.tf.ac.or.th/standard/22/คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน>



บทที่ 8 เรื่อง สินค้ำคงเหลือ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม โดยเพิ่มเติมเรื่องขอบเขตของการใช้บทที่ 8 เรื่อง สินค้ำคงเหลือ ว่าบทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย (1) ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ และ (2) นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ เนื่องจากสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย 2 กลุ่มนี้มักจะใช้วิธีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามลำดับ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

- | | |
|-------|--|
| 8.3 | บทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือที่ถือไว้โดย |
| 8.3.1 | ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ สินค้ำคงเหลือเหล่านั้นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อกิจการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น |
| 8.3.2 | นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้ำคงเหลือโดยส่วนใหญ่เป็นสินค้ำคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า) ซึ่งวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้ำคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น |

เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

ตัวอย่างที่ 1 ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4 นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตัน โดยคาดว่าจะทำการขายได้ในระยะเวลานั้น ซึ่งได้ขายออกทั้งจำนวนเมื่อวันที่ 31 มกราคม 25x5 โดยมีรายละเอียดของมูลค่ายุติธรรมและต้นทุนในการขายในแต่ละช่วงเวลา ดังนี้

	ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5
มูลค่ายุติธรรม (บาทต่อตัน)	10,560	10,450	10,750
ต้นทุนในการขาย เช่น ค่าขนส่ง เป็นต้น (บาทต่อตัน)	-	5	5

สำหรับตัวอย่างนี้ กิจกรรมเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าดังกล่าว กิจการยังคงสามารถวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4

เดบิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)	6,336,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		6,336,000
บันทึกซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตัน ในราคา 10,560 บาทต่อตัน		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดลดลงเป็น 10,450 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	69,000	
เครดิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)		69,000
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดอยู่ที่ราคา 10,450 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน)		



มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือเท่ากับ 6,267,000 บาท (600 x (10,450 – 5 บาท)) และผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่ากับ 69,000 บาท (6,336,000 – 6,267,000 บาท)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้การค้า	6,450,000	
เครดิต รายได้จากการขาย (600 x 10,750)		6,450,000
เดบิต ต้นทุนขาย	6,267,000	
เครดิต สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)		6,267,000
เดบิต ต้นทุนในการขาย	3,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		3,000
บันทึกขายข้าวโพดจำนวน 600 ตัน ในราคา 10,750 บาทต่อตัน และมีต้นทุนในการขาย 5 บาทต่อตัน		

เรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือสำหรับผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

ตัวอย่างที่ 2 กิจการดำเนินธุรกิจหลักคือการปลูกถั่วลิสงจำหน่าย โดยกิจการจะสามารถขายถั่วลิสงดิบได้ในระยะเวลาสั้นภายหลังจากฤดูเก็บเกี่ยว (วันที่ 1 ธันวาคม 25x4) โดยผลผลิตในปีนี้มีจำนวน 50,000 กิโลกรัม และกิจการได้ขายผลผลิตไปทั้งหมดเมื่อวันที่ 31 มกราคม 25x5

หน่วย: บาทต่อกิโลกรัม	ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5
มูลค่ายุติธรรม	38.75	35	40
ราคาขายของกิจการ	–	34.50	39.50
ต้นทุนในการขาย เช่น ค่าขนส่ง เป็นต้น	0.25	0.50	0.50

หมายเหตุ:

- กิจการเลือกวัดมูลค่าผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว (ดูย่อหน้าที่ 22.15 ในบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม) เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น
- ต้นทุนที่เกิดขึ้นก่อนการเก็บเกี่ยวสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) กิจการเลือกนโยบายการบัญชีในการบันทึกสำหรับต้นทุนดังกล่าว โดยบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น



สำหรับตัวอย่างนี้ กิจกรรมเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าดังกล่าว กิจการยังคงสามารถวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x4

เดบิต ถั่วลิสงดิบ ((38.75 - 0.25) x 50,000)	1,925,000	
เครดิต ผลกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย		1,925,000
บันทึกวัดมูลค่าผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ (ถั่วลิสงดิบ) ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ² เท่ากับ 34 บาทต่อกิโลกรัม (34.50 - 0.50 บาท) เนื่องจากกิจการเป็นผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร จึงต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	225,000	
เครดิต ถั่วลิสงดิบ		225,000
บันทึกการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ		

มูลค่าตามบัญชีของถั่วลิสงดิบเท่ากับ 1,700,000 บาท (50,000 x 34 บาท) และผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเท่ากับ 225,000 บาท (50,000 x (38.50 - 34 บาท))

² มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้ (ย่อหน้าที่ 8.11)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5

เดบิต เงินสด/ลูกหนี้การค้า	1,975,000	
เครดิต รายได้จากการขาย		1,975,000
เดบิต ต้นทุนขาย	1,700,000	
เครดิต ถั่วลิสงดิบ		1,700,000
เดบิต ต้นทุนในการขาย	25,000	
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		25,000
บันทึกขายถั่วลิสงดิบจำนวน 50,000 กิโลกรัม ในราคา 39.50 บาทต่อกิโลกรัม และมีต้นทุนในการขาย 0.50 บาทต่อกิโลกรัม		



บทที่ 9 เรื่อง เงินลงทุน

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องดังต่อไปนี้

- แก้ไขเพิ่มเติมนิยาม “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” เพื่อให้มีความชัดเจน
- เพิ่มเติมนิยาม “ต้นทุนการทำรายการ”

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

นิยามเงินลงทุนในบริษัทย่อย

9.5 เงินลงทุนในบริษัทย่อย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ ในทางกลับกัน บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

หลักการพิจารณาเรื่องอำนาจในการควบคุมนั้น ให้พิจารณาในเรื่องของ “อำนาจหรือสิทธิในการออกเสียง” ของกิจการ (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) ที่มีต่อผู้ถูกลงทุนเป็นสำคัญ โดยหากมีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่าร้อยละ 50 (ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม) จะถือว่าผู้ถูกลงทุนนั้นเป็น “บริษัทย่อย” เว้นแต่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงที่มีนั้นไม่ทำให้สามารถควบคุมบริษัทย่อยได้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้เพิ่มเติมนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อยให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น โดยเพิ่มเติมในด้านกลับกัน กล่าวคือ บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่าร้อยละ 50 ในกิจการที่ไปลงทุน (ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม) เว้นแต่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงที่มีนั้นทำให้สามารถควบคุมบริษัทได้



ตัวอย่างที่ 1 การประเมินอำนาจในการควบคุม (กรณีสิทธิในการออกเสียงน้อยกว่าร้อยละ 50)

บริษัท ก มีสิทธิในการออกเสียงในบริษัท ข คิดเป็นร้อยละ 48 โดยสิทธิในการออกเสียงที่เหลือถือโดยผู้ถือหุ้นอื่นจำนวนมาก ซึ่งไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดรายหนึ่งถือสิทธิในการออกเสียงมากกว่าร้อยละ 1 และไม่มีผู้ถือหุ้นรายใดทำข้อตกลงในการปรึกษาหารือกับผู้ถือหุ้นรายอื่นเพื่อตัดสินใจร่วมกัน นอกจากนี้ บริษัท ก ได้แต่งตั้งผู้บริหารจำนวน 2 คน (จากกรรมการทั้งหมด 3 คน) เพื่อเป็นกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัท ข ในการกำหนดนโยบายการจัดหาเงิน และกลยุทธ์การดำเนินงาน

ในกรณีนี้ หลังจากได้ประเมินสัดส่วนของสิทธิในการออกเสียงที่ได้มา (ขนาดของสิทธิที่ถืออยู่) กับขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่นแล้ว จะเห็นได้ว่าถึงแม้ว่าบริษัท ก จะมีสิทธิในการออกเสียงเพียงร้อยละ 48 (ไม่เกินกึ่งหนึ่ง) แต่ขนาดการถือหุ้นโดยผู้ถือหุ้นอื่นนั้นไม่มีโอกาสที่จะมีอำนาจในการควบคุมได้ อีกทั้งบริษัท ก ยังมีอำนาจในการตัดสินใจในกิจกรรมหลักในการดำเนินงาน จากข้อสรุปข้างต้นจึงเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าบริษัท ก มีอำนาจในการออกเสียงโดยสามารถควบคุมบริษัท ข ได้ ดังนั้นจึงต้องบันทึกเงินลงทุนในบริษัท ข เป็น “เงินลงทุนในบริษัทย่อย”

นิยามต้นทุนการทำรายการ

- | | |
|-----|--|
| 9.8 | กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ |
| 9.9 | ต้นทุนการทำรายการ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น โดยต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ซื้อเงินลงทุนดังกล่าว ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่จ่ายให้กับตัวแทน ที่ปรึกษา นายหน้าและตัวแทนจำหน่าย และค่าภาษีอากรในการโอน ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าของตราสารหนี้ ต้นทุนในการจัดหาเงินทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายใน หรือต้นทุนในการถือครอง |

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท A มีความต้องการนำเงินไปลงทุนในกิจการที่เป็นสตาร์ทอัพจึงว่าจ้างที่ปรึกษาการลงทุนเพื่อศึกษาความเป็นไปได้ในการลงทุน โดยจากผลการศึกษาความเป็นไปได้ในการลงทุน (ซึ่งมีทั้งหมด 5 บริษัท) นั้น บริษัท A ตัดสินใจเลือกลงทุนในบริษัท B เนื่องจากเป็นกิจการที่บริษัท A จะได้รับประโยชน์สูงสุดในระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ โดยบริษัท A ซื้อหุ้นสามัญของบริษัท B เป็นจำนวน 50,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 105 บาท ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นของการลงทุนนี้ ประกอบด้วย

- ค่าบริการที่ปรึกษาการลงทุนเพื่อจัดทำแผนการลงทุน คิดเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท
- ค่านายหน้าที่เรียกเก็บจากการซื้อหุ้นสามัญ โดยคำนวณจากร้อยละ 0.2 ของมูลค่าการซื้อขายทั้งหมด
- ค่าธรรมเนียมในการโอนหุ้นและค่าภาษีอากร เป็นจำนวนเงิน 25,000 บาท

- ค่าใช้จ่ายปันส่วนของพนักงานที่ทำหน้าที่จัดเตรียมเอกสารการโอนหุ้น คิดเป็นจำนวนเงิน 12,000 บาท

จากตัวอย่างข้างต้นพบว่า

$$\text{ราคาจ่ายซื้อ} = 50,000 \text{ หุ้น} \times 105 \text{ บาท}$$

$$= 5,250,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ต้นทุนการทำรายการ} = (0.2\% \times 50,000 \text{ หุ้น} \times 105) + 25,000 \text{ บาท}$$

$$= 10,500 + 25,000 \text{ บาท} = 35,500 \text{ บาท}$$

$$\text{ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน} = \text{ราคาจ่ายซื้อ} + \text{ต้นทุนการทำรายการ}$$

$$= 5,250,000 + 35,500 \text{ บาท}$$

$$= 5,285,500 \text{ บาท}$$

สังเกตว่าต้นทุนการทำรายการจะไม่รวม “ค่าบริการที่ปรึกษาการลงทุนเพื่อจัดทำแผนการลงทุน” เนื่องจากไม่ใช่ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น และ “ค่าใช้จ่ายปันส่วนของพนักงานที่ทำหน้าที่จัดเตรียมเอกสารการโอนหุ้นมารวม” เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายในของบริษัท A

บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องดังต่อไปนี้

- เพิ่มเติมห่วงเลือกเรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่”³
- เพิ่มเติมนโยบายการ “ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด”
- เพิ่มเติมนโยบายการ “มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์” แทน “ประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย” สำหรับการพิจารณาเรื่องการลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- แก้ไขเรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”
- เพิ่มเติมนิยาม “มูลค่าตามบัญชี”

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

เรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่”

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

10.12 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีการตีราคาใหม่

10.14 ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ราคาที่ตีใหม่ คือ มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง (ถ้ามี) โดยกิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่ามูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานอย่างมีสาระสำคัญ

10.15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทาง

³ หมายเหตุ: สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๒/๒๕๖๓ เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เมื่อวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2563 ทั้งนี้หลักการที่แก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงนี้ไม่มีความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว

วิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ดังกล่าว

- 10.16 ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ถือว่าเพียงพอ
- 10.18 หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน
- 10.19 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ดีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ดีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน
- 10.20 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน
- 10.21 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น
- 10.23 หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กิจการต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ตัวอย่างที่ 1 ถึง 4 – กรณีของสินทรัพย์ที่ไม่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา (เช่น ที่ดิน)

สมมติในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท และกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ โดยแบ่งเป็นกรณีต่าง ๆ ได้ดังนี้

มูลค่าของที่ดิน	ตัวอย่างที่ 1	ตัวอย่างที่ 2	ตัวอย่างที่ 3	ตัวอย่างที่ 4
ราคาทุน	100,000	100,000	100,000	100,000
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x1	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)	150,000 (ตีราคาเพิ่ม)
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x4	190,000 (ตีราคาเพิ่ม)	120,000 (ตีราคาลด)	90,000 (ตีราคาลด)	90,000 (ตีราคาลด)
มูลค่ายุติธรรม 31 ธันวาคม 25x7				130,000 (ตีราคาเพิ่ม)

ตัวอย่างที่ 1 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินเพิ่มขึ้นเป็น 190,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 190,000 บาทเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาทในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงิน (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินเพิ่มขึ้นเป็น 190,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ
กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินเพิ่มอีก 40,000 บาท ดังนี้

เดบิต ที่ดิน	40,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		40,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 150,000 บาท เป็น 190,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 190,000 บาท และส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 90,000 บาท (50,000 + 40,000 บาท)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ในราคา 190,000 บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ให้กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปยังกำไรสะสมโดยตรง (ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน) กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต เงินสด	190,000	
เครดิต ที่ดิน		190,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	90,000	
เครดิต กำไรสะสม		90,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปกำไรสะสม		

ตัวอย่างที่ 2 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่
ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 120,000
บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 120,000 บาทเท่ากับมูลค่า
ยุติธรรม



การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาท ในส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงิน (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินลดลงเหลือ 120,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินลดลง 30,000 บาท ดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	30,000	
เครดิต ที่ดิน		30,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 บาท เป็น 120,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 120,000 บาท และส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 20,000 บาท (50,000 – 30,000 บาท)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 120,000 บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ ให้กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินคงเหลือ 20,000 บาทไปยังกำไรสะสมโดยตรง (ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน) กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้

เดบิต เงินสด	120,000	
เครดิต ที่ดิน		120,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	20,000	
เครดิต กำไรสะสม		20,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินไปกำไรสะสม		



ตัวอย่างที่ 3 ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท หลังจากนั้นวันที่ 1 มกราคม 25x5 กิจการขายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 90,000 บาทเท่ากับมูลค่ายุติธรรม

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

กิจการต้องแสดงรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาท ในส่วนของเจ้าของ ในงบแสดงฐานะการเงิน (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

มูลค่ายุติธรรมของที่ดินลดลงเหลือ 90,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องบันทึกการตีมูลค่าที่ดินลดลง 60,000 บาท โดยการปรับลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจำนวน 50,000 บาทก่อน หลังจากนั้นจึงบันทึกผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	50,000	
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน (P/L)	10,000	
เครดิต ที่ดิน		60,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 บาท เป็น 90,000 บาท		

มูลค่าตามบัญชีของที่ดินจะเท่ากับ 90,000 บาท ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินจะเท่ากับ 0 บาท (50,000 - 50,000 บาท) และมีผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุน

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x5

กิจการจำหน่ายที่ดินแปลงนี้ไปในราคา 90,000 บาท บาท โดยได้รับชำระเป็นเงินสดเต็มจำนวน กิจการต้องบันทึกบัญชีดังนี้ (ในกรณีนี้ไม่มีส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดินคงเหลือเพราะได้ปรับลดเนื่องจากการตีราคาลดลง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 ทั้งจำนวนแล้ว)

เดบิต เงินสด	90,000	
เครดิต ที่ดิน		90,000
บันทึกการจำหน่ายที่ดิน		

ตัวอย่างที่ 4 ข้อมูลเหมือนกับตัวอย่างที่ 3 กล่าวคือ ในปี 25x0 กิจการซื้อที่ดินมาในราคาทุน 100,000 บาท โดยกิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ทั้งนี้สิ้นปี 25x1 ที่ดินนี้มีมูลค่ายุติธรรม 150,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x4 มูลค่ายุติธรรมลดลงเป็น 90,000 บาท แต่กิจการไม่ได้จำหน่ายที่ดิน โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินแปลงนี้เพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีตีราคาใหม่สำหรับรายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 จะเหมือนกับตัวอย่างที่ 3 ดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 (มูลค่ายุติธรรม = 150,000 บาท)

เดบิต ที่ดิน	50,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		50,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 100,000 บาท เป็น 150,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 (มูลค่ายุติธรรม = 90,000 บาท)

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	50,000	
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน (P/L)	10,000	
เครดิต ที่ดิน		60,000
บันทึกการตีราคาที่ดินลดลงจาก 150,000 บาท เป็น 90,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7

กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนของปี 25x4 และแสดงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเท่ากับ 90,000 บาท อย่างไรก็ตาม สิ้นปี 25x7 มูลค่ายุติธรรมของที่ดินกลับมาเพิ่มขึ้นเป็น 130,000 บาทซึ่งแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ทำให้กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของที่ดินเพิ่มขึ้นจำนวน 40,000 บาท แต่เนื่องจากในอดีตกิจการเคยรับรู้ผลขาดทุนจากการตีราคาที่ดิน 10,000 บาท ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่า 10,000 บาทในงบกำไรขาดทุนก่อน ส่วนต่างที่เหลือ 30,000 บาท จึงบันทึกในส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน ดังนี้

เดบิต ที่ดิน	40,000	
เครดิต ผลกำไรจากการตีราคาที่ดิน (P/L)		10,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน		30,000
บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 90,000 บาท เป็น 130,000 บาท		

ตัวอย่างที่ 5 ถึง 6 - กรณีของสินทรัพย์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคา

การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ (ย่อหน้าที่ 10.17)

10.17 เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.17.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า หรือ

10.17.2 นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่จะถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10.20 และ 10.21



ตัวอย่างที่ 5 ต้นปี 25x0 กิจการซื้อเครื่องจักรมาในราคาทุน 4,200,000 บาท ประมาณมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลือกใช้วิธีตีราคาใหม่ ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเท่ากับ 3,600,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง

จากข้อมูลข้างต้นจะได้ว่า

- จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา เท่ากับ 4,000,000 บาท ($4,200,000 - 200,000$ บาท)
- ค่าเสื่อมราคาต่อปีเท่ากับ 400,000 บาท ($4,000,000$ บาท/10ปี)

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักร เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	4,200,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม ($400,000 \times 3$ ปี)	(1,200,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	3,000,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	3,600,000
ปรับเพิ่มมูลค่าตามบัญชี	600,000

วิธีที่ 1 สมมติว่ากิจการเลือกปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีโดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 10.17.1)

สัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีตามวิธีตีราคาใหม่ (มูลค่ายุติธรรม) ต่อมูลค่าตามบัญชีก่อนตีราคาใหม่ เท่ากับ 1.2 เท่า หรือ 120 เปอร์เซ็นต์ ($3,600,000$ บาท/ $3,000,000$ บาท) ดังนั้น

- มูลค่าของเครื่องจักรหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 5,040,000 บาท ($4,200,000 \times 1.2$) กิจการจึงต้องปรับปรุงเพิ่มขึ้น 840,000 บาท ($5,040,000 - 4,200,000$ บาท)
- ค่าเสื่อมราคาสะสมหลังตีราคาใหม่เท่ากับ 1,440,000 บาท ($1,200,000 \times 1.2$) กิจการจึงต้องปรับปรุงเพิ่มขึ้น 240,000 บาท ($1,440,000 - 1,200,000$ บาท)

การปรับปรุงข้างต้นจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรที่ตีราคาใหม่คือมูลค่ายุติธรรมซึ่งเท่ากับ 3,600,000 บาท ตารางสรุปการปรับปรุงราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นดังนี้

มูลค่าเครื่องจักร	ก่อนตีราคาใหม่	การปรับปรุง	หลังตีราคาใหม่
ราคาทุน (บาท)	4,200,000	840,000	5,040,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (บาท)	(1,200,000)	(240,000)	(1,440,000)
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,000,000	600,000	3,600,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต เครื่องจักร	840,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		240,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 บาท เป็น 3,600,000 บาท		

วิธีที่ 2 สมมติว่ากิจการเลือกนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 10.17.2)

วิธีการนี้คือลดยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นศูนย์ก่อนโดยปรับปรุงคู่กับมูลค่าของสินทรัพย์ (ปรับลดค่าเสื่อมราคาสะสมและมูลค่าของสินทรัพย์ลง 1,200,000 บาท) จากนั้นจึงปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของสินทรัพย์ (3,000,000 บาท) ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (3,600,000 บาท) โดยปรับเพิ่มมูลค่าของเครื่องจักรและส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ โดยใช้วิธีราคาใหม่เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	1,200,000	
เครดิต เครื่องจักร		1,200,000
เดบิต เครื่องจักร	600,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 บาท เป็น 3,600,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	1,200,000	
เครดิต เครื่องจักร		600,000
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มจาก 3,000,000 บาท เป็น 3,600,000 บาท		



การคิดค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่ (ย่อหน้าที่ 10.27)

10.27 จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หลังจากหักมูลค่าคงเหลือหรือราคาที่ตีใหม่หลังจากหักมูลค่าคงเหลือ

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาจาก “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งรวมถึงมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์” ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบการคิดค่าเสื่อมราคากรณีตีราคาใหม่

	หากตีราคาใหม่	หากไม่ตีราคาใหม่
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,600,000.00	3,000,000.00
หักมูลค่าคงเหลือ (บาท)	(200,000.00)	(200,000.00)
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา (บาท)	3,400,000.00	2,800,000.00
ประมาณการอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ (ปี)	7.00	7.00
ค่าเสื่อมราคาต่อปี (บาท)	485,714.29	400,000.00

เนื่องจากการตีราคาใหม่ส่งผลให้จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคามีมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้นค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่จึงสูงกว่าค่าเสื่อมราคาก่อนการตีราคาใหม่ โดยกิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุน

การโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม (ย่อหน้าที่ 10.22)

10.22 กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการเลือกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม จะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต้องโอนผ่านโดยตรงไปยังกำไรสะสม

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรจำนวน 600,000 บาท กิจการอาจโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร หรือกิจการอาจเลือกที่จะทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสมในระหว่างที่กิจการใช้งานเครื่องจักรนั้น โดยส่วนเกินทุนที่ทยอยโอนจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ ตัวอย่างการบันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมเป็นดังนี้

กรณีกิจการเลือกโอนเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 (วันจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร)

เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000	
เครดิต กำไรสะสม		600,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสม		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนระหว่างการใช้เครื่องจักร

กิจการอาจเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมเท่ากับผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม (400,000 บาท) ผลต่างคือ 85,714.29 บาท การบันทึกบัญชีภายหลังการตีราคาสินทรัพย์เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3

เดบิต ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	485,714.29	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		485,714.29
บันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	85,714.29	
เครดิต กำไรสะสม		85,714.29
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสม		

ภายหลังจากการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องตีราคาใหม่อีกครั้งหนึ่ง

ตัวอย่างที่ 6 อ้างอิงข้อมูลเดิมตามตัวอย่างที่ 5 กล่าวคือ ต้นปี 25x0 กิจการซื้อเครื่องจักรมาในราคาทุน 4,200,000 บาท ประมาณมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 10 ปี กิจการเลิกใช้วิธีตีราคาใหม่ ต่อมาวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรเท่ากับ 3,600,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง

ต่อมา วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรลดลงเหลือ 1,400,000 บาท ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเครื่องจักรระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 (จากตัวอย่างที่ 5)	3,600,000.00
หักค่าเสื่อมราคาสะสม (ปีที่ 4 และ 5) (485,714.29 x 2)	(971,428.58)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	2,628,571.42
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	1,400,000.00
ปรับลดมูลค่าตามบัญชี	1,228,571.42

กิจการจึงต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรลง 1,228,571.42 บาท กรณีนี้สมมติว่ากิจการเลือกวิธีที่ 2 คือนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ในการปรับปรุงบัญชี โดยการปรับลดมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรจะขึ้นอยู่กับว่ากิจการได้เลือกใช้วิธีการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมแบบใด

กรณีกิจการเลือกโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

เนื่องจากกิจการไม่เคยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท ไปยังกำไรสะสม การปรับลดมูลค่าของเครื่องจักรในครั้งนี้ จึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาทก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 628,571.42 บาท การบันทึกบัญชีเพื่อปรับลดมูลค่าเครื่องจักรเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เครดิต เครื่องจักร		971,428.58
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	628,571.42	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000.00	
เครดิต เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	628,571.42	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000.00	
เครดิต เครื่องจักร		2,200,000.00
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมระหว่างการใช้เครื่องจักร

หากกิจการเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมระหว่างการใช้งาน ด้วยผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิม (400,000 บาท) เท่ากับ 85,714.29 บาทต่อปี ในระยะเวลาสองปี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรคงเหลือเท่ากับ 428,571.42 บาท ($600,000 - (85,714.29 \times 2 \text{ ปี})$) กิจการจึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 428,571.42 บาทก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 800,000.00 บาท การบันทึกบัญชีเพื่อปรับลดมูลค่าเครื่องจักรเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เครดิต เครื่องจักร		971,428.58
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
เครดิต เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

กรณีบันทึกรายการบัญชีแบบรวมรายการ (Compound Journal Entries)

เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
เดบิต ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
เครดิต เครื่องจักร		2,200,000.00
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท		

เรื่องที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด

- 10.32 ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร

10.33 หากกิจการรวมต้นทุนสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นตุนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 7 ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินมูลค่า (ราคาทุน) 130 ล้านบาท โดยที่ดินดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการผังกลบขยะมูลฝอยของครัวเรือนและชุมชนในละแวกใกล้เคียง กิจการคาดว่าที่ดินดังกล่าวจะสามารถรองรับขยะมูลฝอยได้ในระยะเวลา (อายุการใช้ประโยชน์) 20 ปี ทั้งนี้ มูลค่าที่คาดว่าจะจำหน่ายที่ดิน ณ สิ้นปีที่ 20 (มูลค่าคงเหลือ) เท่ากับ 30 ล้านบาท กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุนและคิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

โดยส่วนใหญ่แล้ว ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา แต่เนื่องจากที่ดินของกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการผังกลบขยะมูลฝอย โดยคาดว่าจะมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดคือ 20 ปี ดังนั้น กิจการต้องวัดมูลค่าที่ดินผังกลบขยะมูลฝอยดังกล่าวด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) จะได้ว่า

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา คือ 100 ล้านบาท (130 ล้านบาท – 30 ล้านบาท) และค่าเสื่อมราคาของที่ดินต่อปี คือ 5 ล้านบาท (100 ล้านบาท / 20 ปี)

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย	130,000,000	
เครดิต เงินสด/ เจ้าหนี้ค่าที่ดิน		130,000,000
บันทึกซื้อที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าเสื่อมราคา - ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย	5,000,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - ที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย		5,000,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาที่ดินผังกลบขยะมูลฝอย (ปี 25x1)		

เรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”

10.40 เมื่อกิจการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

10.40.1 วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายและ



	รับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อๆ ไปของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันที เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย
10.40.2	กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสมที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้
10.40.3	กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์นั้นระหว่างที่สินทรัพย์นั้นถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย
10.40.4	เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นในงบกำไรขาดทุน เมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น
10.40.5	กิจการต้องแยกแสดงการจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน โดยให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4.8 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

ตัวอย่างที่ 8 ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 อุปกรณ์มีมูลค่าตามบัญชี 480,000 บาท (ราคาทุน 600,000 บาท อายุการใช้ประโยชน์ 5 ปี) อายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ 4 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 กิจการจัดประเภทอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย โดยมีรายละเอียดของมูลค่าต่างๆ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ดังนี้

ราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย	มูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์
440,000 บาท ^(ก) ราคาที่เราคาดว่าจะขายได้ เท่ากับ 450,000 บาท ต้นทุนในการขายเท่ากับ 10,000 บาท	420,000 บาท ^(ข)
รายละเอียดการคำนวณ	
(ก) 440,000 บาท = 450,000 บาท - 10,000 บาท	(ข) 420,000 บาท = 480,000 บาท - (480,000 บาท x 6 เดือน / 48 เดือน)

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 กิจการได้ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์) ด้วยราคา 430,000 บาท และมีต้นทุนในการขาย 12,000 บาท

ดังนั้น กิจการจะวัดมูลค่าอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1 ด้วยมูลค่า 420,000 บาท (มูลค่าตามบัญชีต่ำกว่าราคาที่เราคาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย) ทั้งนี้จะสิ้นสุดการคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ที่เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าวในวันที่ 30 มิถุนายน 25x1

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x1

เดบิต ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์	60,000	
เครดิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์		60,000
บันทึกค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์จากวันที่ 1 มกราคม 25x1 ถึง 30 มิถุนายน 25x1 (วันที่จัดประเภทใหม่)		
เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	420,000	
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	180,000	
เครดิต อุปกรณ์		600,000
บันทึกจัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

กิจการต้องจัดประเภทและแสดงรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย” ดังกล่าวอยู่ภายใต้รายการ “สินทรัพย์หมุนเวียน” โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากเป็นไปตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 4.8.1.4 ของบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* เพราะกิจการได้ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าวไปในวันที่ 31 มกราคม 25x2 (ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน) ทั้งนี้ ราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 เท่ากับ 430,000 บาท ดังนั้น กิจการจึงไม่มีการรับรู้การลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายดังกล่าว

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสด	418,000*	
เดบิต ผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์	2,000	
เครดิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)		420,000
บันทึกการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

*418,000 บาท = 430,000 บาท - 12,000 บาท (ราคาขายหักต้นทุนในการขาย)



ตัวอย่างที่ 9 กิจการได้จัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 โดยอุปกรณ์ดังกล่าวมีอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ 10 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ คิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง (ราคาทุน 1,200,000 บาท อายุการใช้ประโยชน์ 12 ปี) ทั้งนี้ รายละเอียดของมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของอุปกรณ์ เป็นดังนี้

วันที่	มูลค่าตามบัญชี (บาท)	ราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย (บาท)
1 มกราคม 25x1	1,000,000	900,000
31 ธันวาคม 25x1	1,000,000	1,020,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าทันที 100,000 บาท เพื่อให้อุปกรณ์ที่ถือไว้เพื่อขายแสดงด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชี (1,000,000 บาท) และราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย (900,000 บาท)

เดบิต ผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์	100,000	
เครดิต ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		100,000
บันทึกผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		
เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	900,000	
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม - อุปกรณ์	200,000	
เดบิต ค่าเผื่อผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์	100,000	
เครดิต อุปกรณ์		1,200,000
บันทึกจัดประเภทอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสมที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ ดังนั้นกิจการรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายได้เท่ากับ 100,000 บาทเท่านั้น ถึงแม้ว่าราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายได้เพิ่มขึ้นจาก 900,000 บาทเป็น 1,020,000 บาท (ดูย่อหน้าที่ 10.40.2)

เดบิต สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย (อุปกรณ์)	100,000	
เครดิต กลับรายการผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		100,000
บันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการลดมูลค่า - อุปกรณ์		

กิจการจะจัดประเภทและแสดงรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย” ดังกล่าวอยู่ภายใต้รายการ “สินทรัพย์หมุนเวียน” หรือ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน” นั้น กิจการต้องพิจารณาตามเงื่อนไขของย่อหน้าที่ 4.8.1 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนอการเงิน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน

บทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติมทางเลือกเรื่องการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “มูลค่ายุติธรรม”⁴

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (ย่อหน้า 12.17 ถึง 12.20)

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

12.15 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.17 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

12.18 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

12.19 หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือเมื่อมีการโอน) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาค่าตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

12.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

⁴ หมายเหตุ: สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๒/๒๕๖๓ เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เมื่อวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2563 ทั้งนี้หลักการที่แก้ไขเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงนี้ ไม่มีความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญกับประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1 ต้นปี 25x1 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาในราคาทุน 2,000,000 บาท กิจการเลือกใช่วิธียุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ โดย ณ วันสิ้นงวดปีต่อๆ มา มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีรายละเอียดดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	2,000,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	2,400,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	1,900,000

กิจการที่เลือกใช่วิธียุติธรรมต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 400,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x1 แล้วกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 500,000 บาท ในงบกำไรขาดทุนของปี 25x2 การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	400,000	
เครดิต ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		400,000
บันทึกการเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็น 2,400,000 บาท		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็น 1,900,000 บาท		

การโอน (ย่อหน้า 12.23 ถึง 12.27)

ในระหว่างที่กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์ กิจการอาจมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์ โดยอาจโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินทรัพย์ประเภทอื่น หรือจากสินทรัพย์ประเภทอื่นมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างต่อไปนี้อธิบายการโอนประเภทต่างๆ หากกิจการเลือกใช่วิธียุติธรรม



วิธีมูลค่ายุติธรรม

- 12.23 ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าย่อย ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบทที่ 8 เรื่อง สินค้าย่อย
- 12.24 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- 12.25 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติตามผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ
- 12.25.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของโดยตรง
- 12.25.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้
- 12.25.2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์มาก่อน
- 12.25.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากย่อหน้าที่ 12.25.2.1 ให้รับรู้โดยตรงใน “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะต้องไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

12.26	การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชี ก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
12.27	เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะ บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วัน เสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

1) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

ตัวอย่างที่ 2 ตั้งแต่ปี 25x1 กิจการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาเป็นระยะเวลา 5 ปี กิจการ
เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตลอด 5 ปีที่ผ่านมา ในเดือนเมษายน ปี 25x6 กิจการได้นำสินทรัพย์นี้มาใช้งาน
โดยกิจการเองทำให้เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นี้
เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4	4,800,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5	4,500,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 เมษายน 25x6	4,000,000

เนื่องจากกิจการนี้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้อง
รับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนใน
งบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ดังนั้น ณ สิ้นปีที่ 5 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า
ยุติธรรมเท่ากับ 300,000 บาท และต่อมาในวันที่ 30 เมษายน 25x6 กิจการมีการเปลี่ยนประเภทการใช้งาน
อสังหาริมทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลง
การใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น การบันทึกบัญชีของปี 25x5 และ 25x6 เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	300,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนเป็น 4,500,000 บาท		

ณ วันที่ 30 เมษายน 25x6 (วันโอน)

เดบิต ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดลงของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนเป็น 4,000,000 บาท		
เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	4,000,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		4,000,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้งานจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็นสินทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน		

2) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้ำคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 3 ในปี 25x1 กิจการครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวด เนื่องจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์นี้มีแนวโน้มสูงขึ้น ในช่วงกลางปีที่ 3 (วันที่ 30 มิถุนายน 25x3) กิจการตัดสินใจพัฒนาสินทรัพย์นี้เพื่อขาย ข้อมูลมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นี้เป็นดังนี้

	หน่วย (บาท)
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1	4,800,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2	5,100,000
มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3	5,200,000

ในกรณีนี้ถือว่ากิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้ำคงเหลือ โดย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3 กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของสินค้ำคงเหลือนั้น การบันทึกบัญชีของปี 25x2 และ 25x3 เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	300,000	
เครดิต ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		300,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็น 5,100,000 บาท		



ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25x3 (วันโอน)

เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	100,000	
เครดิต ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		100,000
บันทึกการเพิ่มขึ้นของมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็น 5,200,000 บาท		
เดบิต สินค้าคงเหลือ	5,200,000	
เครดิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		5,200,000
บันทึกการเปลี่ยนประเภทการใช้งานจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ		

3) การโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 4 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้ในการดำเนินงาน เมื่อต้นปี 25x1 ในราคา 16,200,000 บาท ประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ 20 ปี ประมาณการมูลค่าคงเหลือ 200,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรง โดย ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 กิจการเริ่มนำอสังหาริมทรัพย์นี้ให้เช่าทำให้ต้องโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันโอนเท่ากับ 12,000,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น กิจการเริ่มใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นี้เป็นสินทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ค่าเสื่อมราคาต่อปีด้วยวิธีเส้นตรงเท่ากับ 800,000 บาท $((16,200,000 - 200,000) / 20 \text{ ปี})$ มูลค่าตามบัญชี ณ วันโอน (วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6) มีมูลค่าเท่ากับ 11,800,000 บาท โดยสามารถคำนวณได้ดังนี้

	หน่วย (บาท)
ราคาทุน	16,200,000
หักค่าเสื่อมราคาสะสม (800,000 x 5.5 ปี)	(4,400,000)
มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6	11,800,000

ณ วันที่โอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันโอน ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับวิธีตีราคาใหม่ นั่นคือกิจการต้องตีราคาสินทรัพย์นั้นให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันโอน แล้วจึงบันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 (วันโอน)

เดบิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		200,000
บันทึกการตีราคาอสังหาริมทรัพย์		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12,000,000	
เครดิต ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		12,000,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200,000	
เครดิต กำไรสะสม		200,000
บันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		

4) การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ตัวอย่างที่ 5 ณ วันสิ้นปี 25x3 กิจการมีอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายจึงจัดประเภทสินทรัพย์นี้เป็นสินค้าคงเหลือ โดยราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายนี้เท่ากับ 13,500,000 บาท แต่ด้วยสภาวะตลาดที่ซบเซากิจการได้เคยตั้งค่าเผื่อการปรับมูลค่าของสินทรัพย์นี้ไว้เท่ากับ 400,000 บาท ต่อมา ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 กิจการเริ่มนำอสังหาริมทรัพย์นี้ออกให้เช่าตามสัญญาเช่าแบบดำเนินงาน โดยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 เท่ากับ 13,000,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 เท่ากับ 13,100,000 บาท (13,500,000 – 400,000 บาท) แต่มูลค่ายุติธรรม ณ วันโอนเท่ากับ 13,000,000 บาท ดังนั้นกิจการต้องปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือก่อน 100,000 บาท แล้วจึงโอนสินทรัพย์นี้ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่า 13,000,000 บาท การบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่ 15 เมษายน 25x4 (วันโอน)

เดบิต ผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	100,000	
เครดิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ		100,000
บันทึกอสังหาริมทรัพย์ที่พัฒนาไว้เพื่อขายให้เป็นมูลค่ายุติธรรม		
เดบิต อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	13,000,000	
เดบิต ค่าเผื่อการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือ	500,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		13,500,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		



บทที่ 16 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติมข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

16.3	สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ
16.5	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13 หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากอาจทำให้เกิดการรับรู้รายได้ที่อาจไม่เกิดขึ้นได้เลย อย่างไรก็ตาม หากมีความเชื่อมั่นแน่นอนว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Assets) เป็นสินทรัพย์ที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีตแต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่ากิจการมีสินทรัพย์อยู่จริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการอาจได้รับเงินค่าภาษีคืนจากกรมสรรพากร กิจการอาจได้รับค่าสินไหมทดแทนจากคดีความที่อยู่ในการพิจารณาของศาล กิจการอาจได้รับเงินชดเชยจากรัฐบาลเนื่องจากความเสียหายจากอุทกภัย เป็นต้น กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลหากสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ ในทางกลับกัน หากในเวลาต่อมาระดับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นจนถึงระดับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (Virtually Certain) กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

สรุปหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในรูปแบบตาราง

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
กิจการมีความเสมือนแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (virtually certain)	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน (probable)	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหากเป็นไปได้ตามคำนิยามของสินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์
	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1 ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการอยู่ระหว่างดำเนินการฟ้องร้องทางกฎหมายเพื่อเรียกค่าเสียหายกับคู่แข่งเนื่องจากการละเมิดสิทธิบัตร โดยค่าเสียหายคิดเป็นมูลค่า 2,000,000 บาท ทั้งนี้ ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 มีหนังสือตอบกลับของนักกฎหมายของกิจการ ระบุว่า “ผลของการฟ้องร้องยังไม่ได้ข้อสรุปที่แน่นอนแต่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ศาลจะสั่งให้คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายดังกล่าวให้กับกิจการ” ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

จากเหตุการณ์ข้างต้นถือว่ากิจการมี “สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต (การฟ้องร้องคู่แข่งว่ามีการละเมิดสิทธิบัตร) โดยกิจการจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น (ผลการดำเนินการฟ้องร้องเสร็จสิ้น) และเหตุการณ์ในอนาคตไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.5 เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่แต่ไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัท กขค จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการมีสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากการฟ้องร้องทางกฎหมายเพื่อเรียกค่าเสียหาย (คดีความฯ) กับคู่แข่งเนื่องจากการละเมิดสิทธิบัตรของกิจการ เป็นมูลค่า 2,000,000 บาท ทั้งนี้ ณ วันที่รายงาน คดีความฯ ดังกล่าวอยู่ระหว่างการตัดสินของศาล โดยฝ่ายกฎหมายของกิจการได้ให้ความเห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ศาลจะสั่งให้คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายทั้งจำนวนให้กับกิจการ

ตัวอย่างที่ 2 จากข้อเท็จจริงของตัวอย่างที่ 1 หากตัวอย่างนี้ ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2 มีคำสั่งศาลโดยศาลฎีกาพิพากษาให้ “คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายดังกล่าวให้กับกิจการ” และคู่แข่งไม่ได้ยื่นคำเสนอขอพิพาทนี้ต่อกระบวนการอนุญาโตตุลาการ ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

รายการดังกล่าวนี้ไม่ใช่สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากรายการดังกล่าวนี้คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่งผลให้ความไม่แน่นอนได้หมดไป ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ลูกหนี้อื่น – คดีความฟ้องร้อง	2,000,000	
เครดิต รายได้อื่น		2,000,000
บันทึกลูกหนี้จากคดีความฟ้องร้อง		

ตัวอย่างที่ 3 จากข้อเท็จจริงของตัวอย่างที่ 1 หากตัวอย่างนี้ ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 หนังสือตอบกลับของนักกฎหมายของกิจการ ระบุว่า “ผลของการฟ้องร้องมีความเป็นไปได้ที่ศาลจะเห็นด้วยกับคู่แข่ง (กล่าวคือมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะไม่ชนะคดีฟ้องร้อง) ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2

กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นรายการดังกล่าวไม่ใช่สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย



บทที่ 18 เรื่อง รายได้

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้แก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม ในเรื่องการเพิ่มเติม (1) ข้อกำหนดเกี่ยวกับโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (คะแนนสะสม) และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และ (2) หลักการพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนเพื่อความเหมาะสมของการแสดงรายการในงบการเงิน

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าและการเปิดเผยข้อมูล

โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

- 18.28 กิจการใช้โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเพื่อกระตุ้นลูกค้าให้สนใจที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ หากลูกค้าซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ กิจการจะให้คะแนนสะสมกับลูกค้า (ส่วนใหญ่เรียกว่า “คะแนน”) ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปแลกเป็นรางวัล เช่น ได้รับสินค้าหรือบริการโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือใช้เป็นส่วนลดสินค้าหรือบริการ
- 18.29 โปรแกรมดังกล่าวดำเนินการได้หลายรูปแบบ ลูกค้าอาจจะต้องการสะสมคะแนนให้ได้จำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนดหรือตามมูลค่าของคะแนนสะสมก่อน จึงจะใช้สิทธิแลกซื้อสินค้าหรือบริการได้ คะแนนสะสมบางครั้งเกิดจากการซื้อสินค้าแต่ละครั้งหรือการซื้อรวมกันหลายครั้ง หรือการซื้ออย่างต่อเนื่องในช่วงเวลาที่กำหนด กิจการอาจทำโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเองหรือทำโปรแกรมร่วมกับบุคคลที่สามก็ได้ ส่วนรางวัลที่ให้แก่ลูกค้าอาจเป็นสินค้าหรือบริการที่จัดหาโดยกิจการเอง และ/หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจากบุคคลที่สามก็ได้
- 18.30 กิจการต้องถือปฏิบัติกับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้
- 18.30.1 กิจการให้สิทธิพิเศษสำหรับลูกค้าโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ และ
- 18.30.2 ลูกค้าสามารถใช้สิทธิในอนาคตเพื่อรับสินค้าหรือบริการโดยไม่จ่ายค่าตอบแทน หรือได้รับส่วนลดในสินค้าหรือบริการ ถ้าปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นที่กำหนด
- 18.31 กิจการสามารถรับรู้รายการและวัดมูลค่าของคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า โดยใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่ง ดังนี้
- 18.31.1 รับรู้คะแนนสะสมเป็นประมาณการหนี้สินพร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยจำนวนเงินที่รับรู้คำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หรือ



18.31.2 รับรู้คะแนนสะสมเป็นหนี้สินแยกต่างหากจากรายการขายที่กิจการให้คะแนนสะสม (การขายเริ่มแรก) ด้วยการปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค่างรับจากการขายเริ่มแรกให้กับคะแนนสะสม (โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม) และส่วนประกอบอื่นของรายการขายนั้น โดยภายหลังจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ต้องคำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ

ตัวอย่างที่ 1 กิจการขายสินค้า A มูลค่า 100 บาทต่อชิ้น โดยมีสิทธิพิเศษกับผู้ซื้อสินค้า A ว่าจะสามารถซื้อสินค้า B ได้ในมูลค่า 10 บาทต่อชิ้น (ราคาขายตามปกติของสินค้า B มูลค่าเท่ากับ 18 บาทต่อชิ้น) กิจการคาดการณ์ว่าร้อยละ 40 ของผู้ที่ซื้อสินค้า A จะใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B ที่มูลค่า 10 บาทต่อชิ้น (ราคาขายตามปกติของสินค้า A หลังจากหักส่วนลดซึ่งกิจการเสนอให้ตามปกติแต่ไม่มีสิทธิพิเศษนี้เป็นราคา 95 บาทต่อชิ้น) โดยกิจการสามารถขายสินค้า A ได้ทั้งหมด 500 ชิ้น และข้อมูลการใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B พบว่ามีผู้มาใช้สิทธิจำนวน 300 สิทธิจากทั้งหมด

(หมายเหตุ: เงื่อนไขการใช้สิทธิพิเศษ คือ 1 สิทธิพิเศษที่ได้รับต่อการซื้อสินค้า B จำนวน 1 ชิ้น)

กรณีถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.1

ณ วันที่ขายสินค้า A และได้รับชำระเงิน

เดบิต เงินสด	50,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า (สินค้า A)		50,000
บันทึกที่รายได้จากการขายสินค้า A และเงินรับล่วงหน้าสิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B (จำนวน 500 ชิ้น)		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าใช้จ่ายการใช้สิทธิพิเศษ	1,600	
เครดิต ประมาณการหนี้สินการใช้สิทธิพิเศษ		1,600
บันทึกประมาณการการใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B (ร้อยละ 40 x [18 - 10] x 500 สิทธิ)		

ณ วันที่ลูกค้ามาใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B

เดบิต เงินสด (300 x 10)	3,000	
เดบิต ประมาณการหนี้สินการใช้สิทธิพิเศษ (200 x 8)	1,600	
เดบิต ค่าใช้จ่ายการใช้สิทธิพิเศษ (100 x 8)	800	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า (สินค้า B) (300 x 18)		5,400
บันทึกรายได้จากการขายสินค้า B (จำนวน 300 สิทธิ)		

ณ วันที่สิทธิหมดอายุ

เนื่องจากประมาณการการใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B ที่เกิดขึ้นจริง (ร้อยละ 60) มากกว่าที่ได้คาดการณ์ไว้ (ร้อยละ 40) ส่งผลให้กิจการต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในวันที่ลูกค้ามาใช้สิทธิพิเศษนั้น (กล่าวคือไม่มีสิทธิพิเศษคงเหลือ)
--

กรณีถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2

การวิเคราะห์รายการ เป็นดังนี้

กิจการต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมของสิทธิพิเศษดังกล่าว ซึ่งเท่ากับ 3.20 บาท (ร้อยละ 40 x [18 - 10]) ทั้งนี้ กิจการต้องปันส่วนเงินที่ได้รับจำนวน 100 บาทเป็นรายได้ให้กับสินค้า A และสิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

รายการ	มูลค่ายุติธรรม (บาทต่อชิ้น)	รายได้ที่รับรู้ (บาทต่อชิ้น)	วิธีการคำนวณ
สินค้า A	95.00	96.74	$100.00 \times (95.00 / 98.20)$
สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B	3.20	3.26	$100.00 \times (3.20 / 98.20)$
รวม	98.20	100.00	

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ขายสินค้า A และได้รับชำระเงิน

เดบิต เงินสด	50,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		48,370
เครดิต เงินรับล่วงหน้า (สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B)		1,630
บันทึกรายได้จากการขายสินค้า A และเงินรับล่วงหน้าสิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B (จำนวน 500 ชิ้น)		

ณ วันที่ลูกค้ามาใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B

เดบิต เงินสด	3,000	
เดบิต เงินรับล่วงหน้า (สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B)	1,630	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		4,630
บันทึกรายได้จากการขายสินค้า B (จำนวน 300 สิทธิ)		

ณ วันที่สิทธิหมดอายุ

เนื่องจากประมาณการการใช้สิทธิพิเศษในการซื้อสินค้า B ที่เกิดขึ้นจริง (ร้อยละ 60) มากกว่าที่ได้คาดการณ์ไว้ (ร้อยละ 40) ส่งผลให้กิจการต้องรับรู้เป็นรายได้เพิ่มเติมในวันที่ลูกค้ามาใช้สิทธิพิเศษนั้น (กล่าวคือไม่มีสิทธิพิเศษคงเหลือ)
--

ตัวอย่างที่ 2 ร้านขายของชำ (กิจการ) ได้จัดโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า โดยลักษณะของโปรแกรมคือซื้อสินค้าครบทุก 20 บาท ได้รับคะแนนสะสม 1 คะแนน โดยผู้ซื้อสามารถแลกคะแนนสะสมเพื่อใช้เป็นส่วนลดในการซื้อสินค้าของกิจการในอนาคต (โดย 1 คะแนนจะถือเป็นส่วนลด 1 บาท) ทั้งนี้ คะแนนดังกล่าวไม่มีวันหมดอายุ ในปี 25x5 ลูกค้าซื้อสินค้าของกิจการเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาทและได้รับคะแนนทั้งหมด 50,000 คะแนน กิจการคาดว่าจะมีลูกค้านำคะแนนสะสมมาใช้เป็นส่วนลดในการซื้อสินค้าของกิจการในอนาคตเป็นจำนวน 45,000 คะแนน โดย ณ สิ้นปี 25x5 (รอบระยะเวลารายงานแรก) ได้มีลูกค้านำคะแนนสะสมแล้วจำนวน 20,000 คะแนน

กรณีถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.1

ณ วันที่ขายสินค้าและได้รับชำระเงิน

เดบิต เงินสด	1,000,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		1,000,000
บันทึกรายได้จากการขายสินค้า		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าใช้จ่ายจากคะแนนสะสม	45,000	
เครดิต ประมาณการหนี้สินคะแนนสะสม		45,000
บันทึกประมาณการการใช้คะแนนสะสม (45,000 คะแนน/50,000 คะแนน)		

ณ วันที่ลูกค้าใช้คะแนนสะสมในการซื้อสินค้า (สมมติมูลค่าของสินค้าเท่ากับ 80,000 บาท)

เดบิต เงินสด	60,000	
เดบิต ประมาณการหนี้สินคะแนนสะสม	20,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		80,000
บันทึกการใช้คะแนนสะสมในการซื้อสินค้า (20,000 คะแนน)		

กรณีถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2

การวิเคราะห์รายการ เป็นดังนี้

กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของคะแนนแต่ละคะแนนเท่ากับ 0.90 บาท โดยคำนวณจากคะแนนที่คาดว่าจะถูกนำมาใช้ (45,000 คะแนน) หาด้วยคะแนนทั้งหมดที่ออก (50,000 คะแนน)

ดังนั้น กิจการต้องปันส่วนราคาของรายการ (เงินที่ได้รับ) จำนวน 1,000,000 บาทให้กับสินค้าและให้กับคะแนนสะสม โดยใช้ราคาขายเอกเทศเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน ดังนี้

รายการ	ราคาขาย เอกเทศ (บาท)	รายได้ที่รับรู้ (บาท)	วิธีการคำนวณ
สินค้า	1,000,000	956,938	$1,000,000 \times (1,000,000 / 1,045,000)$
คะแนนสะสม	45,000	43,062	$1,000,000 \times (45,000 / 1,045,000)$
รวม	1,045,000	1,000,000	

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ขายสินค้าและได้รับชำระเงิน

เดบิต เงินสด	1,000,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		956,938
เครดิต เงินรับล่วงหน้า (คะแนนสะสม)		43,062
บันทึกรายได้จากการขายสินค้าและเงินรับล่วงหน้า (คะแนนสะสม)		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5 (สมมติมูลค่าของสินค้าเท่ากับ 80,000 บาท)

เดบิต เงินรับล่วงหน้า (คะแนนสะสม)	19,138	
เครดิต รายได้จากคะแนนสะสม		19,138
เดบิต เงินสด	60,000	
เครดิต รายได้จากการขายสินค้า		60,000
บันทึกรายได้จากคะแนนสะสม (จากการที่ลูกค้ามาใช้สิทธิ จำนวน 20,000 คะแนน) $[(20,000 \text{ คะแนน} / 45,000 \text{ คะแนน}) \times 43,062 \text{ บาท}]$ และรายได้จากการขายสินค้า		

ตัวการหรือตัวแทน

ตัวการหรือตัวแทน

18.32 การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ กิจการดำเนินการในฐานะตัวการก็ต่อเมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในทางตรงกันข้าม กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทนเมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยลักษณะข้อบ่งชี้ว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนมีดังนี้

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

- กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักต่อการจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า หรือจัดการให้เป็นไปตามคำสั่งซื้อ เช่น กิจการต้องรับผิดชอบในการยอมรับของตัวสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้แก่ลูกค้า เป็นต้น
- กิจการรับความเสี่ยงเกี่ยวกับตัวสินค้า ทั้งก่อนและหลังคำสั่งซื้อ ระหว่างการขนส่งหรือการรับสินค้าคืน
- กิจการมีอิสระในการกำหนดราคา ไม่ว่าโดยทางตรงหรืออ้อม
- กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

- กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ
- จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ หรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า



กิจการซึ่งเป็นตัวการต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับ แต่กิจการซึ่งเป็นตัวแทนต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับ (สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับ)

ตัวอย่างที่ 3 ผู้ผลิตผลิตสินค้าเพื่อขายให้กับลูกค้าโดยการขายผ่านตัวกลาง ทั้งนี้ ตัวกลางมีหน้าที่รับสินค้าจากฝ่ายจากผู้ผลิตและในกรณีที่ไม่สามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางจะสามารถส่งคืนสินค้าดังกล่าวให้กับผู้ผลิตได้ โดยตัวกลางไม่ต้องรับผิดชอบในกรณีที่สินค้าขายไม่ได้ ผู้ผลิตจะเป็นคนกำหนดราคาของสินค้าให้กับตัวกลาง (ราคากำหนดไว้ที่ 100 บาทต่อชิ้น) สำหรับสินค้าที่ตัวกลางสามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางจะหักค่านายหน้าในอัตราคงที่ (อัตรา 10 บาทต่อชิ้น) และนำส่งเงินที่เหลือคืนให้กับผู้ผลิต (อัตรา 90 บาทต่อชิ้น) แล้วหากสินค้าที่ลูกค้าซื้อไปเกิดชำรุดเสียหาย ลูกค้าต้องส่งคืนสินค้าไปยังผู้ผลิตโดยตรงเพื่อทำการซ่อมแซมหรือทำการเปลี่ยนแทน

การวิเคราะห์รายการ เป็นดังนี้

ผู้ผลิตถือว่าดำเนินการในฐานะของตัวการสำหรับการขายสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากผู้ผลิตเป็นผู้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้า (ตัวอย่างเช่น การล้าสมัยของสินค้า การรับคืนสินค้ากรณีชำรุด หรือการกำหนดราคาขาย) ดังนั้น ผู้ผลิตต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าที่ตัวกลาง (ตัวแทน) สามารถขายให้กับลูกค้าได้ด้วยมูลค่า 100 บาทต่อชิ้น โดยต้องรับรู้รายได้จากการขาย ณ วันที่ตัวกลางขายสินค้าให้กับลูกค้าเนื่องจากเป็นวันที่ความเสี่ยงและผลตอบแทนได้ถูกโอนไปที่ลูกค้า นอกจากนี้ ผู้ผลิตต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินการรับคืนสินค้าหากให้สิทธิในการคืนสินค้าได้

ตัวกลางถือว่าดำเนินการในฐานะของตัวแทนให้กับผู้ผลิต ดังนั้น สำหรับสินค้าที่ตัวกลางสามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางต้องวัดมูลค่าของรายได้ (ค่านายหน้าขาย) ด้วยมูลค่า 10 บาทต่อชิ้น ในทางกลับกัน ผู้ผลิตต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย (ค่านายหน้าจ่าย)

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

สมมติว่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ผู้ผลิตนำสินค้าไปฝากขายกับตัวกลางเป็นจำนวน 2,000 ชิ้น โดยในระหว่างปี 25x1 ตัวกลางได้ขายสินค้าให้กับลูกค้าเป็นจำนวนทั้งสิ้น 1,800 ชิ้น และผู้ผลิตคาดว่าจะมีอัตราการรับคืนสินค้าจากลูกค้าคิดเป็นร้อยละ 5 ของสินค้าที่ขายได้ในระหว่างปีทั้งหมด (ต้นทุนของสินค้าที่ขายมีมูลค่า 60 บาท)

ด้านผู้ผลิตสินค้า (ในฐานะตัวการ)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

ไม่มีการบันทึกรายการการขายสำหรับสินค้าฝากขาย เนื่องจากยังไม่ถือเป็นการขาย อย่างไรก็ตาม
กิจการควรจัดทำใบบันทึก (memorandum) เพื่อให้กิจการได้ทราบว่ามีการนำสินค้าไปฝากขายไว้ที่
ตัวกลาง

ในระหว่างปี 25x1

เดบิต ลูกหนี้ - ตัวกลาง	180,000	
เครดิต รายได้จากการขาย		180,000
บันทึกรายได้จากการขายสำหรับสินค้าที่ตัวกลางสามารถขาย ให้กับลูกค้าได้ (1,800 ชิ้น x 100 บาท)		
เดบิต ต้นทุนขาย	108,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		108,000
บันทึกต้นทุนขายสำหรับสินค้าที่ตัวกลางสามารถขายให้กับ ลูกค้าได้ (1,800 ชิ้น x 60 บาท)		
เดบิต ค่านายหน้า (ค่าใช้จ่ายในการขาย)	18,000	
เครดิต เจ้าหนี้ - ตัวกลาง		18,000
บันทึกค่านายหน้าที่ต้องจ่ายให้กับตัวกลาง (1,800 ชิ้น x 10 บาท)		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต รับคืนสินค้า	9,000	
เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการรับคืนสินค้า		9,000
บันทึกประมาณการหนี้สินจากการรับคืนสินค้า (1,800 ชิ้น x 100 บาท x ร้อยละ 5)		



ตัวอย่างการแสดงรายการในส่วนของงบกำไรขาดทุน

บริษัท ผู้ผลิตสินค้า จำกัด งบกำไรขาดทุน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
	25x1
รายได้จากการขายสินค้า (180,000 – 9,000)	171,000
ต้นทุนขาย	(108,000)
กำไรขั้นต้น	63,000
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(18,000)

ด้านตัวกลาง (ในฐานะตัวแทน)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

ไม่มีการบันทึกรายการการซื้อสำหรับสินค้าฝากขาย เนื่องจากไม่ถือเป็นการซื้อ อย่างไรก็ตาม กิจการควรจัดทำใบบันทึก (memorandum) เพื่อให้กิจการได้ทราบว่ามีการรับสินค้ามาฝากขาย

ในระหว่างปี 25x1

เดบิต เงินสด	180,000	
เครดิต เจ้าหนี้ – ผู้ผลิตสินค้า		180,000
บันทึกเงินที่ได้รับจากการขายสินค้าที่ขายให้กับลูกค้าได้ (1,800 ชิ้น x 100 บาท) เพื่อส่งคืนให้กับผู้ผลิตสินค้า		
เดบิต ลูกหนี้ – ผู้ผลิตสินค้า	18,000	
เครดิต รายได้ค่านายหน้า		18,000
บันทึกรายได้ค่านายหน้าที่ต้องได้รับจากผู้ผลิตสินค้า (1,800 ชิ้น x 10 บาท)		

ตัวอย่างการแสดงรายการในส่วนของงบกำไรขาดทุน

บริษัท ตัวกลาง จำกัด	
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
	25x1
รายได้ค่านายหน้า	18,000

ตัวอย่างที่ 4 ผู้ผลิตผลิตสินค้าเพื่อขายให้กับตัวกลางในมูลค่า 90 บาทต่อชิ้น โดยตัวกลางจะซื้อสินค้าเพื่อไปขายต่อให้กับบุคคลอื่น ทั้งนี้ จะมีเฉพาะตัวกลางเท่านั้นที่มีสิทธิส่งคืนสินค้าที่ชำรุดให้กับผู้ผลิต ตัวกลางต้องการกำไรจากการขายที่มูลค่า 10 บาทต่อชิ้น ดังนั้นจึงตั้งราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าที่มูลค่า 100 บาทต่อชิ้น แล้วหากสินค้าที่ลูกค้าซื้อไปเกิดชำรุดเสียหาย ลูกค้าต้องส่งคืนสินค้าไปยังตัวกลางเพื่อทำการซ่อมแซมหรือทำการเปลี่ยนแทน

การวิเคราะห์รายการ เป็นดังนี้

ผู้ผลิตต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าด้วยมูลค่า 90 บาทต่อชิ้น โดยต้องรับรู้เมื่อได้ส่งมอบสินค้าไปยังตัวกลาง นอกจากนี้ ผู้ผลิตต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินการรับคืนสินค้าหากให้สิทธิในการคืนสินค้าได้

ตัวกลางถือว่าดำเนินการในฐานะของตัวกลางสำหรับการขายสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากตัวกลางเป็นผู้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้า (ตัวอย่างเช่น การล้าสมัยของสินค้า การรับคืนสินค้ากรณีชำรุด หรือการกำหนดราคาขาย) ดังนั้น ตัวกลางต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าให้กับลูกค้าด้วยมูลค่า 100 บาทต่อชิ้น และต้องรับรู้ต้นทุนขายด้วยมูลค่า 90 บาทต่อชิ้น เมื่อตัวกลางสามารถขายสินค้านั้นได้

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

สมมติว่า ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 ผู้ผลิตขายสินค้าให้กับตัวกลางเป็นจำนวน 2,000 ชิ้น ในราคา 90 บาทต่อชิ้น โดยมีต้นทุนสินค้าที่มูลค่า 60 บาทต่อชิ้น ทั้งนี้ ในระหว่างปี 25x1 ตัวกลางได้ขายสินค้าให้กับลูกค้าเป็นจำนวนทั้งสิ้น 1,800 ชิ้น ในราคา 100 บาทต่อชิ้น และผู้ผลิตคาดว่าจะมีอัตราการรับคืนสินค้าจากตัวกลางคิดเป็นร้อยละ 5 ของสินค้าที่ขายได้ทั้งหมด

ด้านผู้ผลิตสินค้า (ในฐานะตัวการ)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต ลูกหนี้ – ตัวกลาง	180,000	
เครดิต รายได้จากการขาย		180,000
บันทึกรายได้จากการขายสินค้าให้กับตัวกลาง (2,000 ชิ้น x 90 บาท)		
เดบิต ต้นทุนขาย	120,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		120,000
บันทึกต้นทุนขายสินค้าให้กับตัวกลาง (2,000 ชิ้น x 60 บาท)		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต รับคืนสินค้า	9,000	
เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการรับคืนสินค้า		9,000
บันทึกประมาณการหนี้สินจากการรับคืนสินค้า (2,000 ชิ้น x 90 บาท x ร้อยละ 5)		

ตัวอย่างการแสดงรายการในส่วนของงบกำไรขาดทุน

บริษัท ผู้ผลิตสินค้า จำกัด	
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
	25x1
รายได้จากการขายสินค้า (180,000 – 9,000)	171,000
ต้นทุนขาย	(120,000)
กำไรขั้นต้น	51,000

ด้านตัวกลาง (ในฐานะตัวการ)

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	180,000	
เครดิต เจ้าหนี้ - ผู้ผลิตสินค้า		180,000
บันทึกการซื้อสินค้าจากผู้ผลิตสินค้า (2,000 ชิ้น x 90 บาท)		

ในระหว่างปี 25x1

เดบิต ลูกหนี้การค้า	180,000	
เครดิต รายได้จากการขาย		180,000
บันทึกรายได้จากการขายสินค้าให้กับลูกค้าได้ (1,800 ชิ้น x 100 บาท)		
เดบิต ต้นทุนขาย	162,000	
เครดิต สินค้าคงเหลือ		162,000
บันทึกต้นทุนขายสินค้าที่ขายให้กับลูกค้าได้ (1,800 ชิ้น x 90 บาท)		

ตัวอย่างการแสดงรายการในส่วนของงบกำไรขาดทุน

บริษัท ตัวกลาง จำกัด	
งบกำไรขาดทุน (บางส่วน)	
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1	
	25x1
รายได้จากการขายสินค้า	180,000
ต้นทุนขาย	(162,000)
กำไรขั้นต้น	18,000

บทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้เพิ่มบทที่เกี่ยวข้องกับเกษตรกรรม โดยมีการกำหนดขอบเขตของการใช้บทนี้ นิยามที่เกี่ยวข้อง การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีกับสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร โดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

22.1	กิจการต้องถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีของรายการต่อไปนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร
22.1	สินทรัพย์ชีวภาพ เว้นแต่พืชเพื่อการให้ผลิตผลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร ให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
22.2	ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
22.2	กิจกรรมทางการเกษตร หมายถึง การบริหารการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพและการเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขาย หรือเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตผลทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ
22.3	ผลิตผลทางการเกษตร หมายถึง ผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ
22.4	สินทรัพย์ชีวภาพ หมายถึง สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต
22.5	พืชเพื่อการให้ผลิตผล หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง (1) ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลิตผลทางการเกษตร (2) คาดว่าจะให้ผลิตผลมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ (3) มีความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลิตผลทางการเกษตร เว้นแต่เป็นการขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้
22.6	การเก็บเกี่ยว หมายถึง การแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพหรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ
22.7	การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ประกอบด้วย การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลิตผล และการขยายพันธุ์
22.8	ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้



บทนี้กำหนดให้กิจการต้องถือปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเงิน โดยมิชอบเขตดังต่อไปนี้

รายการที่อยู่ในขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม	รายการที่ไม่อยู่ในขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม
1. สินทรัพย์ชีวภาพ	1. ที่ดินที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเงิน
2. ผลผลิตทางการเงินเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (ภายหลังจาก ณ จุดเก็บเกี่ยว กิจการต้องถือปฏิบัติตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือหรือบอห์อื่นที่เกี่ยวข้อง)	2. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเงิน
3. ผลผลิตที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อให้ผลิตผล (ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพ)	3. กระบวนการแปรรูปภายหลังการเก็บเกี่ยว ผลผลิตทางการเงินเกษตร
	4. พืชเพื่อให้ผลิตผล (Bearer plant) ให้ถือ ปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

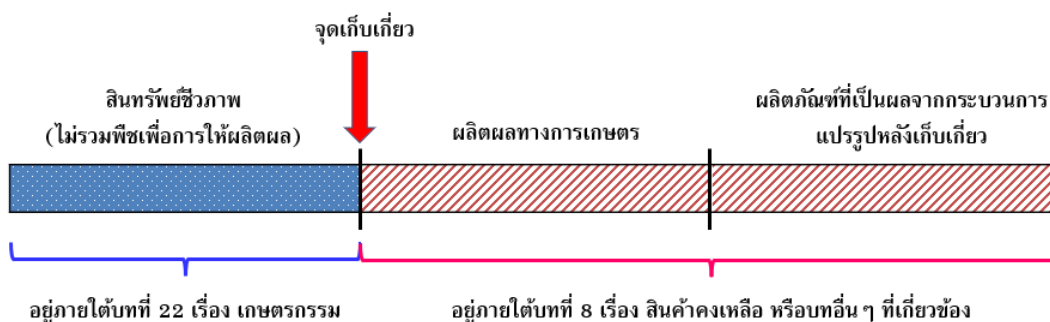
ตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ ผลผลิตทางการเงินเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากกระบวนการแปรรูป
หลังเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ		ผลผลิตทางการเงินเกษตร	ผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจาก กระบวนการแปรรูป หลังเก็บเกี่ยว
ปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ปฏิบัติตามบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม		
-	แกะ	ขนแกะ	เส้นใย พรหม
-	โคนม	น้ำนม	เนยแข็ง
-	สุกร	สุกรชำแหละ	ไส้กรอก แฮม
-	ต้นอ้อย	อ้อยที่เก็บเกี่ยว	น้ำตาล
ถั่วเหลือง	ผลถั่วเหลือง	ถั่วเหลืองที่เก็บเกี่ยว	เหล้าถั่วเหลือง
ไม้ผล	ผลไม้ที่อยู่บนต้นไม้	ผลไม้ที่เก็บเกี่ยว	ผลไม้แปรรูป
ปาล์มน้ำมัน	ผลที่อยู่บนต้น	ผลที่เก็บเกี่ยว	น้ำมันปาล์ม

การจัดประเภทข้างต้นนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการในการพิจารณาว่ากิจการต้องถือปฏิบัติตามบทใดของ
มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ โดย

- สินทรัพย์ชีวภาพ (เว้นแต่พืชเพื่อให้ผลิตผลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเงิน ให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ต้องถือปฏิบัติตามบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม ทั้งการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกและการวัดมูลค่าภายหลัง (ดูย่อหน้าที่ 22.10)

- ผลผลิตทางการเกษตรต้องถือปฏิบัติตามบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม เฉพาะ ณ จุดเก็บเกี่ยว เท่านั้น โดยภายหลังจาก ณ จุดเก็บเกี่ยวต้องถือปฏิบัติตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ 22.12 หรือ 22.15)
- ผลผลิตที่เกิดขึ้นเป็นผลจากกระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว อยู่นอกเหนือขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม ทั้งที่อยู่ในระหว่างหรือหลังกระบวนการแปรรูป โดยต้องถือปฏิบัติตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง



หมายเหตุ: ผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวอยู่ภายใต้บทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม หลังจากนั้นอยู่ภายใต้บทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

การวัดมูลค่า

22.10 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีกับสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร โดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม

วิธีราคาทุน

22.11 กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานโดยใช้ราคาทุน โดยแสดงรายการด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

22.12 กิจการต้องวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน ณ จุดเก็บเกี่ยว ราคาทุนที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น เมื่อถือปฏิบัติตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

22.13 ในการกำหนดราคาทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า กิจการต้องพิจารณาตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

วิธีมูลค่ายุติธรรม

22.14 หากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยใช้มูลค่า

ยุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย กิจการต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดเมื่อเกิดขึ้น

22.15 กิจการต้องวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น เมื่อถือปฏิบัติตามบทที่ 8 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* หรือบทอื่นที่เกี่ยวข้อง

22.16 ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร กิจการต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

22.16.1 กรณีมีตลาดที่มีสภาพคล่อง (มีตลาดรองรับ ณ สถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน) กิจการต้องใช้ราคาเสนอซื้อขายในตลาดดังกล่าว ทั้งนี้หากกิจการสามารถเข้าถึงตลาดที่มีสภาพคล่องได้หลายแห่ง กิจการต้องใช้ราคาของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้านั้นไปขาย

22.16.2 กรณีไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่อง กิจการต้องใช้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้

22.16.2.1 ราคาของรายการล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด โดยให้ปรับปรุงหากมีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

22.16.2.2 ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน โดยให้ปรับปรุงเพื่อสะท้อนถึงความแตกต่าง และ

22.16.2.3 ราคาเทียบเคียงของกลุ่มอุตสาหกรรม เช่น มูลค่าของผลไม้ที่แสดงในหน่วยบรรจุสินค้าเพื่อส่งออก หรือมูลค่าของโคหรือกระบือที่แสดงในหน่วยกิโลกรัมของเนื้อ เป็นต้น

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีกับสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร โดยใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม (หากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดเรื่องการเลือกใช้นโยบายการบัญชีของแต่ละรายการไว้ อย่างไรก็ตาม **สนับสนุนให้เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีการใดแล้ว กิจการควรเลือกใช้และนำวิธีการนั้นมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอด้วยวิธีเดียวกันสำหรับทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน** เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 5.8 ในเรื่องความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี **เว้นแต่** การเปลี่ยนแปลงวิธีการนั้น ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 5.9) กิจการอาจเลือกใช้วิธีการที่ต่างออกไปหากเหมาะสม

ก) วิธีราคาทุน

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพบางประเภทสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือหรือไม่นั้น จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมเป็นการเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ประเทศที่นำสินทรัพย์นั้นไปขาย เจือปนทางตลาดปัจจุบัน เจือปนเฉพาะของสินทรัพย์นั้น และทรัพยากรของกิจการเอง ดังนั้น สินทรัพย์ชีวภาพที่ใช้ในตัวอย่างด้านล่างนี้ไม่ได้มีความหมายว่าเป็นตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ตัวอย่างที่ 1 กิจการดำเนินธุรกิจโดยการเลี้ยงลูกไก่เพื่อขายเป็นเนื้อไก่ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x0 กิจการซื้อลูกไก่อายุ 1 วัน เป็นจำนวน 310,000 ตัวที่ราคาตัวละ 1 บาท ทั้งนี้เมื่อลูกไก่อายุได้ 45 วัน กิจการจะส่งไก่เข้าโรงเชือดเพื่อนำเนื้อไก่ที่ได้ไปขายให้กับซูเปอร์มาร์เก็ต

การเลี้ยงลูกไก่นั้น กิจการได้ว่าจ้างพนักงาน 1 คนมาดูแล โดยมีค่าใช้จ่ายพนักงานเท่ากับ 1,000 บาทต่อวัน นอกจากนี้จะมีหัวหน้างานที่ทำหน้าที่ในการดูแลฟาร์มไก่พร้อมกับให้คำแนะนำการเลี้ยงไก่กับพนักงาน โดยจะใช้เวลากับเรื่องข้างต้นคิดเป็นร้อยละ 20 ของเวลาทั้งหมดของหัวหน้างาน ส่วนเวลาที่เหลืออีกร้อยละ 80 หัวหน้างานจะนำไปกับการต่อการขยายเนื้อไก่กับซูเปอร์มาร์เก็ต การตลาดและการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าของกิจการ โดยหัวหน้างานมีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 1,000,000 บาทต่อปี

ในวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25x0 กิจการมีลูกไก่อายุ 45 วันคงเหลือจำนวน 300,000 ตัว และมีต้นทุนค่าแรงงาน และกิจการมีต้นทุนทางตรงในการเลี้ยงไก่เท่ากับ 250,000 บาท (ต้นทุนค่าอาหารและยา) และมีค่าปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตเท่ากับ 100,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์การเลี้ยงไก่) โดยระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25x0 มีลูกไก่ตายจำนวน 10,000 ตัว ซึ่งอัตราการเสียชีวิตเป็นไปตามอัตราที่ผู้บริหารได้คาดการณ์ไว้ ทั้งนี้ กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x0

เดบิต ลูกไก่ระหว่างเลี้ยง	310,000	
เครดิต เงินสด		310,000
บันทึกการซื้อลูกไก่อายุ 1 วัน จำนวน 310,000 ราคาตัวละ 1 บาท		



ระหว่างวันที่ 1 มกราคม 25x0 ถึง 14 กุมภาพันธ์ 25x0

เดบิต ลูกไก่อะหว่างเลี้ยง	45,000	
เครดิต เงินสด		45,000
บันทึกค่าใช้จ่ายพนักงานในการเลี้ยงไก่ (1,000 บาทต่อวัน จำนวน 45 วัน)		
เดบิต ลูกไก่อะหว่างเลี้ยง	250,000	
เครดิต เงินสด		250,000
บันทึกต้นทุนทางตรงในการเลี้ยงไก่ (ค่าอาหารและยา)		
เดบิต ลูกไก่อะหว่างเลี้ยง	124,658	
เครดิต ค่าใช้จ่ายหัวหน้างาน (1,000,000 x 20% x 45/365)		24,658
เครดิต ค่าเสื่อมราคา – อุปกรณ์		100,000
บันทึกค่าปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต		

ดังนั้น ณ วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25x0 ต้นทุนของลูกไก่

= ราคาซื้อ + ค่าแรงงานทางตรง + ต้นทุนทางตรงอื่น (ค่าอาหารและยา) + ค่าปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิต
(ค่าแรงงานทางอ้อม + ต้นทุนทางอ้อมอื่น)

= 310,000 บาท + 45,000 บาท + 250,000 บาท + 124,658 บาท

= 729,658 บาท

เพราะฉะนั้นต้นทุนลูกไก่อายตัว เท่ากับ 2.43 บาทต่อตัว (729,658 บาท / 300,000 ตัว)

ตัวอย่างที่ 2 การวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน ณ จุดเก็บเกี่ยว

จากข้อเท็จจริงเดียวกันกับตัวอย่างที่ 1

ณ วันที่ 15 กุมภาพันธ์ 25x0 กิจการส่งไก่ (อายุ 45 วัน) เข้าโรงเชือด โดยมีต้นทุนการชำแหละเท่ากับ 100,000 บาท

ต่อมา ณ วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 25x0 ภายหลังการชำแหละ กิจการได้ทำการบรรจุเนื้อไก่ชำแหละแล้วเพื่อนำไปขาย โดยมีต้นทุนในการดำเนินการและบรรจุเท่ากับ 200,000 บาท โดยคาดการณ์ว่าเนื้อไก่ชำแหละแล้วจะขายให้กับซูเปอร์มาร์เก็ตในวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 25x0 ด้วยราคาขายที่คาดการณ์ไว้ที่ 7 บาทต่อหน่วย



การวิเคราะห์รายการ

ณ จุดเก็บเกี่ยว (การชำแหละ) ซากไก่จะกลายเป็นผลิตผลทางการเกษตร (กล่าวคือ ไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ชีวภาพอีกต่อไป) ตามย่อหน้าที่ 22.12 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยราคาทุน และให้ราคาทุนที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 15 กุมภาพันธ์ 25x0

เดบิต ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (เนื้อไก่รอชำแหละ)	729,658	
เครดิต ลูกไก่อระหว่างเลี้ยง		729,658 ⁽¹⁾
บันทึกจัดประเภทลูกไก่อระหว่างเลี้ยงเป็นผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (เนื้อไก่รอชำแหละ)		
เดบิต สินค้าคงเหลือ (เนื้อไก่ชำแหละแล้ว)	829,658	
เครดิต ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (เนื้อไก่รอชำแหละ)		729,658
เครดิต เงินสด/เจ้าหนี้ (ต้นทุนการชำแหละ)		100,000
บันทึกต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวและโอนเป็นสินค้าคงเหลือ		

⁽¹⁾ ตัวเลขจากตัวอย่างที่ 1

สำหรับต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลัง ณ จุดเก็บเกี่ยว (กล่าวคือ ต้นทุนในการดำเนินการและบรรจุ 200,000 บาท) จะถูกรวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามข้อกำหนดของบทที่ 8 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

ข) วิธีมูลค่ายุติธรรม

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 3.22.5) หักด้วยต้นทุนในการขาย (ดูย่อหน้าที่ 22.8)

เมื่อสินทรัพย์ชีวภาพถูกวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตลอดช่วงระยะเวลาที่การเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้นเกิดขึ้น



ต้นทุนในการขาย คือ ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่านายหน้าจ่ายให้กับนายหน้าและตัวแทนจำหน่าย ค่าธรรมเนียมในการขายทอดตลาด ค่าภาษีอากรในการโอนและค่าอากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียมที่หน่วยงานกำกับดูแลหรือตลาดสินค้าโภคภัณฑ์เรียกเก็บ ต้นทุนในการขนย้ายสินทรัพย์ และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย เป็นต้น

บทนี้ไม่ได้ระบุวิธีการในการรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่า (subsequent expenses for agricultural activity) (เช่น ต้นทุนการให้อาหารและเลี้ยงดู การให้บริการสัตวแพทย์และการควบคุมสัตว์ การเชือด การปลูก การกำจัดวัชพืช ระบบการให้น้ำ การให้ปุ๋ย และการเก็บเกี่ยว) ดังนั้น เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการอาจเลือกระหว่างการรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หรือรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น (เช่น “ต้นทุนในการผลิต”) ดังนั้นกิจการอาจต้องใช้ดุลยพินิจในการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวให้เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ กิจการควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายดังกล่าว

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพ

ตัวอย่างที่ 3 การวัดมูลค่าของกิจการโคเนื้อ (โดยสมมติว่ามีราคาจากตลาดหลัก ซึ่งเป็นตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม) กรณีการรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าเป็นสินทรัพย์

วันที่ 1 ตุลาคม 25x1 บริษัท ฟาร์มโคเนื้อ จำกัด (กิจการ) ซื้อโคเนื้อเป็นจำนวน 100 ตัวจากตลาดหลัก ราคาตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,000,000 บาท โดยมีต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มของกิจการราคาตัวละ 200 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท โดยกิจการเลือกวัดสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย กิจการจึงต้องพิจารณามูลค่ายุติธรรมดังกล่าวโดยสมมติว่า หากกิจการต้องการขายโคเนื้อ ณ วันดังกล่าวจะมีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายเท่าไร ในที่นี้สมมติว่า หากกิจการขายโคเนื้อ กิจการจะได้รับเงินค่าขายตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวน 2,000,000 บาท แต่กิจการต้องจ่ายค่าขนส่งไปยังตลาดหลักเป็นจำนวนเงินเดียวกันกับที่ต้องจ่ายไปในการซื้อ และยังคงจ่ายค่านายหน้าเพิ่มเติมอีกร้อยละ 3 ของราคาขาย เนื่องด้วยสินทรัพย์ชีวภาพ (โคเนื้อ) นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการจึงใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชี

จากที่กล่าวข้างต้น กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคเนื้อ ณ วันที่รับรู้รายการเริ่มแรกที่มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย	=	ราคาตลาด - ค่าขนส่ง - ค่านายหน้า
(ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1)	=	$(20,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,000,000 \times 3\%)$
	=	1,920,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1

เดบิต โคเนื้อ	1,920,000	
เดบิต ขาดทุนเมื่อเริ่มแรกจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายโคเนื้อ	80,000	
เครดิต เงินสด		2,000,000
บันทึกการซื้อโคเนื้อ 100 ตัว ตัวละ 20,000 บาท ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย		
เดบิต ค่าขนส่ง	20,000	
เครดิต เงินสด		20,000
บันทึกต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มตัวละ 200 บาท		

ในระหว่างปีมีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว (สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์)

เดบิต โคเนื้อ (500 x 100)	50,000	
เครดิต เงินสด		50,000
บันทึกค่าอาหารและฉีดยาเป็นต้นทุนของโคเนื้อ		

ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 หากกิจการต้องการที่จะขายโคเนื้อ ราคาตลาด ณ ตลาดหลักราคาตัวละ 23,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,300,000 บาท ในขณะที่ค่าขนส่งและค่านายหน้ายังคงเท่ากับวันที่ 1 ตุลาคม 25x1 ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย = ราคาตลาด - ค่าขนส่ง - ค่านายหน้า (ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1) = (23,000 x 100) - (200 x 100) - (2,300,000 x 3%) = 2,211,000 บาท		
--	--	--



การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต โคเนื้อ	241,000	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายโคเนื้อ (2,211,000 – (1,920,000 + 50,000))		241,000
บันทึกวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1		

ตัวอย่างที่ 4 การวัดมูลค่าของกิจการโคเนื้อ (โดยสมมติว่ามีราคาจากตลาดหลัก ซึ่งเป็นตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม) กรณีการรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าเป็นค่าใช้จ่าย

ใช้ข้อมูลเดียวกันกับตัวอย่างที่ 3 เว้นแต่กิจการได้พิจารณาว่ารายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้ นั้นเข้าข่ายเป็น “ค่าใช้จ่าย” ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25x1

เดบิต โคเนื้อ	1,920,000	
เดบิต ขาดทุนเมื่อเริ่มแรกจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายโคเนื้อ	80,000	
เครดิต เงินสด		2,000,000
บันทึกการซื้อโคเนื้อ 100 ตัว ตัวละ 20,000 บาท ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย		
เดบิต ค่าขนส่ง	20,000	
เครดิต เงินสด		20,000
บันทึกต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มตัวละ 200 บาท		

ในระหว่างปีมีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว (สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเกษตรที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้และวัดมูลค่าเป็นค่าใช้จ่าย)

เดบิต ค่าใช้จ่ายอาหารและยา (500 x 100)	50,000	
เครดิต เงินสด		50,000
บันทึกค่าอาหารและฉีดยาเป็นต้นทุนของโคเนื้อ		



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต โคนี้อ	291,000	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย โคนี้อ (2,211,000 – 1,920,000)		291,000
บันทึกวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1		

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสำหรับผลิตผลทางการเกษตร

ตัวอย่างที่ 5 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (วันที่ 31 ธันวาคม 25x1) มะเขือเทศแถววัลย์อยู่ในช่วงเวลาที่กำลังเติบโตเป็นมะเขือเทศสุก ทั้งนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายสำหรับมะเขือเทศแถววัลย์ที่ใกล้จะเก็บเกี่ยวนั้นมีมูลค่าเท่ากับ 24,000 บาท โดยต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของมะเขือเทศแถววัลย์มีมูลค่าเท่ากับ 5,500 บาท* และค่าใช้จ่ายในการทำให้เจริญเติบโตในระหว่างปี 25x1 (ประกอบด้วย การปลูก ระบบการให้น้ำและการให้ปุ๋ย) มีมูลค่าทั้งสิ้น 7,250 บาท กิจการได้เก็บเกี่ยวมะเขือเทศสุกในวันที่ 3 มกราคม 25x2 ทั้งนี้ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายระหว่างวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และวันที่ 3 มกราคม 25x2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญ

*สมมติให้ในตัวอย่างนี้ต้นทุนในการขายมูลค่านั้น “ไม่มีสาระสำคัญ”

ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศคิดเป็นมูลค่า 1,000 บาท โดยราคาเสนอซื้อขายในตลาดเท่ากับ 50 บาทต่อกิโลกรัม และมีค่าใช้จ่ายในการขายประมาณร้อยละ 1 ของราคาเสนอซื้อขาย กิจการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศได้เป็นจำนวนทั้งสิ้น 500 กิโลกรัม

ระยะเวลาการเจริญเติบโตของมะเขือเทศแถววัลย์คือประมาณ 6 เดือน ซึ่งภายหลังการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศแล้วแถววัลย์นั้นก็จะไม่สามารถเจริญเติบโตได้อีกต่อไปส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมนั้นแทบจะไม่มี

หมายเหตุ: สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการเลือกใช้นโยบายการบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม และกิจการเลือกบันทึกต้นทุนในการเจริญเติบโตของมะเขือเทศแถววัลย์ (คือ การปลูก ระบบการให้น้ำและการให้ปุ๋ย และการเก็บเกี่ยว) เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น

รายการแถววัลย์และผลิตผลที่เจริญเติบโตบนแถววัลย์ (มะเขือเทศ) จะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพรายการเดียวจนกระทั่งถึงจุดเก็บเกี่ยว โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพเนื่องจากการเติบโตของมะเขือเทศบนแถววัลย์

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ระหว่างปี 25x1

เดบิต มะเขือเทศเถาว์ลัย (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่า ยุติธรรม)	5,500	
เครดิต เงินสด		5,500
บันทึกซื้อมะเขือเทศเถาว์ลัย		
เดบิต ค่าใช้จ่ายในการเจริญเติบโต (การปลูก ระบบการให้น้ำและ การให้ปุ๋ย)	7,250	
เครดิต เงินสด		7,250
บันทึกค่าใช้จ่ายในการเจริญเติบโตของมะเขือเทศเถาว์ลัย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต มะเขือเทศเถาว์ลัย (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่า ยุติธรรม)	18,500	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการ ขายมะเขือเทศเถาว์ลัย (24,000 – 5,500)		18,500
บันทึกวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของมะเขือเทศ เถาว์ลัย		

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าตามบัญชีของมะเขือเทศเถาว์ลัย = 5,500 + 18,500 = 24,000 บาท

ณ วันที่ 3 มกราคม 25x2

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว	1,000	
เครดิต เงินสด		1,000
รับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว (ไม่ใช่ต้นทุนในการขาย)		
เดบิต มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยว (500 กก. x 50 บาท x 99%)	24,750	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการ ขายมะเขือเทศ (ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว)		750
มะเขือเทศเถาว์ลัย (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วย มูลค่ายุติธรรม)		24,000
รับรู้มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วย ต้นทุนในการขาย		



**มูลค่ายุติธรรมของมะเขือเทศแถววัลย์ทั้งจำนวนถูกโอนไปยังมะเขือเทศ สุก เนื่องจากแถววัลย์ที่เหลืออยู่นั้นไม่สามารถเจริญเติบโตได้อีกต่อไป รวมถึงมูลค่ายุติธรรมนั้นแทบจะไม่มี		
เดบิต มะเขือเทศสุก (สินค้าคงเหลือ)	24,750	
เครดิต มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยว		24,750
บันทึกจัดประเภทมะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยวเป็นสินค้า คงเหลือ		

ตัวอย่างที่ 6 ใช้ข้อมูลเดียวกันกับตัวอย่างที่ 5 อย่างไรก็ตาม สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการไม่ได้เก็บเกี่ยวมะเขือเทศในวันที่ 3 มกราคม 25x2 โดยวันที่ 4 มกราคม 25x2 ได้เกิดพายุฝนส่งผลให้พืชผลของกิจการคู่แข่งได้รับความเสียหาย กิจการได้ทำการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศในวันที่ 5 มกราคม 25x2 แต่เนื่องด้วยการขาดแคลนของผลผลิต (มะเขือเทศ) จึงส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายสำหรับมะเขือเทศแถววัลย์ที่พร้อมเก็บเกี่ยวมีมูลค่าเท่ากับ 50,000 บาท

ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศคิดเป็นมูลค่า 1,000 บาท โดยราคาเสนอซื้อขายในตลาดเท่ากับ 103.03 บาทต่อกิโลกรัม และมีค่าใช้จ่ายในการขายประมาณร้อยละ 1 ของราคาเสนอซื้อขาย กิจการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศได้เป็นจำนวนทั้งสิ้น 500 กิโลกรัม

ระยะเวลาการเจริญเติบโตของมะเขือเทศแถววัลย์คือประมาณ 6 เดือน ซึ่งภายหลังการเก็บเกี่ยวมะเขือเทศแล้วแถววัลย์นั้นก็จะไม่สามารถเจริญเติบโตได้อีกต่อไปส่งผลให้มูลค่ายุติธรรมนั้นแทบจะไม่มี

หมายเหตุ: สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการเลือกบันทึกต้นทุนในการเจริญเติบโตของมะเขือเทศแถววัลย์ (คือ การปลูก ระบบการให้น้ำและการให้ปุ๋ย และการเก็บเกี่ยว) เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น

รายการแถววัลย์และผลผลิตที่เจริญเติบโตบนแถววัลย์ (มะเขือเทศ) จะถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ชีวภาพรายการเดียวจนกระทั่งถึงจุดเก็บเกี่ยว โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ชีวภาพเนื่องจากการเติบโตของมะเขือเทศบนแถววัลย์

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ระหว่างปี 25x1

เดบิต มะเขือเทศแถววัลย์ (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่า ยุติธรรม)	5,500	
เครดิต เงินสด		5,500
บันทึกซื้อมะเขือเทศแถววัลย์		

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการเจริญเติบโต (การปลูก ระบบการให้น้ำและการให้ปุ๋ย)	7,250	
เครดิต เงินสด		7,250
บันทึกค่าใช้จ่ายในการเจริญเติบโตของมะเขือเทศเถาว์ลัย		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต มะเขือเทศเถาว์ลัย (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม)	18,500	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายมะเขือเทศเถาว์ลัย (24,000 – 5,500)		18,500
บันทึกวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของมะเขือเทศเถาว์ลัย		

ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าตามบัญชีของมะเขือเทศเถาว์ลัย = 5,500 + 18,500 = 24,000 บาท

ณ วันที่ 5 มกราคม 25x2

เดบิต มะเขือเทศเถาว์ลัย (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม)	26,000	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายมะเขือเทศเถาว์ลัย (50,000 – 24,000)		26,000
รับรู้มะเขือเทศเถาว์ลัยที่พร้อมเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย		
หมายเหตุ: สำหรับตัวอย่างนี้ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพ (มะเขือเทศที่เติบโตบนเถาว์ลัย) ก่อนการเก็บเกี่ยวนี้เป็นสาระสำคัญ เนื่องจากการเกิดพายุฝนส่งผลให้พืชผลของกิจการคู่แข่งได้รับความเสียหาย		
เดบิต ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว	1,000	
เครดิต เงินสด		1,000
รับรู้ค่าใช้จ่ายในการเก็บเกี่ยว (ไม่ใช่ต้นทุนในการขาย)		



เดบิต มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยว (500 กก. x 103.03 บาท x 99%)	51,000	
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายมะเขือเทศ (ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว)		1,000
เครดิต มะเขือเทศเถาวัลย์ (สินทรัพย์ชีวภาพที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม)		50,000
รับรู้มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยวด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย **มูลค่ายุติธรรมของมะเขือเทศเถาวัลย์ทั้งจำนวนถูกโอนไปยังมะเขือเทศสุก เนื่องจากเถาวัลย์ที่เหลืออยู่นั้นไม่สามารถเจริญเติบโตได้อีกต่อไป รวมถึงมูลค่ายุติธรรมนั้นแทบจะไม่มี		
เดบิต มะเขือเทศสุก (สินค้าคงเหลือ)	51,000	
เครดิต มะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยว		51,000
บันทึกจัดประเภทมะเขือเทศสุก ณ จุดเก็บเกี่ยวเป็นสินค้าคงเหลือ		

ตัวอย่างการกำหนดมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างที่ 7 กิจการเลี้ยงโคเพื่อชำแหละเนื้อขาย โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 กิจการมีโคอายุ 18 เดือน คงเหลือจำนวน 500 ตัว **ปกติกิจการจะส่งโคไปยังโรงชำแหละซึ่งตั้งอยู่ 2 เมือง ดังนี้**

- เมืองที่หนึ่งอยู่ห่างจากฟาร์มเลี้ยงโคของกิจการเป็นระยะทาง 25 กม. ทางบริษัทขนส่งคิดค่าใช้จ่ายในการนำโคจากฟาร์มเลี้ยงไปยังโรงชำแหละ (ค่าขนส่ง) ที่มูลค่า 65 บาทต่อรอบ
- เมืองที่สองอยู่ห่างจากฟาร์มเลี้ยงโคของกิจการเป็นระยะทาง 70 กม. ทางบริษัทขนส่งคิดค่าใช้จ่ายในการนำโคจากฟาร์มเลี้ยงไปยังโรงชำแหละ (ค่าขนส่ง) ที่มูลค่า 150 บาทต่อรอบ

หมายเหตุ: บริษัทขนส่งสามารถขนโคได้ครั้งละ 10 ตัวต่อรอบ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 ราคาเสนอซื้อขายของโคอายุ 18 เดือนที่ยังมีชีวิตซึ่งจะถูกส่งไปยังโรงชำแหละอยู่ที่ราคา 300 บาทต่อตัว (สำหรับเมืองที่หนึ่ง) และราคา 304 บาทต่อตัว (สำหรับเมืองที่สอง) นอกเหนือจากค่าขนส่งดังกล่าวแล้ว กิจการไม่มีค่าใช้จ่ายในการขายส่วนเพิ่มอื่นสำหรับการขายโคไปยังโรงชำแหละ

กิจการคาดว่าจะขายโคให้กับเมืองที่หนึ่งและเมืองที่สองโดยคิดเป็นร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ของจำนวนโคทั้งหมด

เนื่องจากกิจการคาดว่าจะขายโคให้กับเมืองที่หนึ่งและเมืองที่สองโดยคิดเป็นร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ของจำนวนโคทั้งหมด ดังนั้นกิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายในแต่ละตลาด



โดยอิงตามตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้าขึ้นไปขาย (กล่าวคือ ร้อยละ 80 สำหรับเมืองที่หนึ่งและร้อยละ 20 สำหรับเมืองที่สอง ซึ่งอ้างอิงตามย่อหน้า 22.16.1 ที่กำหนดไว้ว่า “ทั้งนี้ หากกิจการสามารถเข้าถึงตลาดที่มีสภาพคล่องได้หลายแห่ง กิจการต้องใช้ราคาของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้าขึ้นไปขาย”) ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 กิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของโคอายุ 18 เดือน (สินทรัพย์ชีวภาพ) เท่ากับ 146,300 บาท

แสดงการคำนวณ: กิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของโคอายุ 18 เดือน โดยใช้ราคาตลาดสำหรับโคที่ยังมีชีวิตซึ่งจะถูกส่งไปยังโรงชำแหละหักด้วยค่าขนส่ง โดยแยกตามแต่ละเมือง ดังนี้

	เมืองที่ 1	เมืองที่ 2	รวม
จำนวนโคที่คาดว่าจะขายได้ (จำนวนโคทั้งหมด x ร้อยละที่คาดว่าจะขายได้)	400 ตัว (500 ตัว x 80%)	100 ตัว (500 ตัว x 20%)	500 ตัว
ราคาตลาด (จำนวนโคที่คาดว่าจะขายได้ x ราคาเสนอซื้อขาย)	120,000 บาท (400 ตัว x 300 บาท)	30,400 บาท (100 ตัว x 304 บาท)	150,400 บาท
ต้นทุนในการขาย (ค่าขนส่ง) (ค่าขนส่งต่อรอบ x จำนวนรอบ**) **จำนวนรอบ = จำนวนโคที่คาดว่าจะขายได้ ÷ 10 ตัวต่อรอบ	2,600 บาท (65 บาท x 40 รอบ)	1,500 บาท (150 บาท x 10 รอบ)	4,100 บาท
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ราคาตลาด - ค่าขนส่ง)	117,400 บาท (120,000 - 2,600 บาท)	28,900 บาท (30,400 - 1,500 บาท)	146,300 บาท

ตัวอย่างที่ 8 กิจการเลี้ยงโคเพื่อชำแหละเนื้อขาย โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 กิจการมีโคอายุ 18 เดือนคงเหลือจำนวน 500 ตัว **ทั้งนี้ ไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับการขายโคเนื้อ**

เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 25x0 กิจการได้ขายโคอายุ 18 เดือนจำนวน 10 ตัว โดยมีราคาขายอยู่ที่ตัวละ 298 บาท และทางบริษัทขนส่งคิดค่าใช้จ่ายในการนำโคจากฟาร์มเลี้ยงไปยังตลาด (ค่าขนส่ง) ที่มูลค่า 65 บาทต่อรอบซึ่งสามารถขนโคได้ครั้งละ 10 ตัวต่อรอบ นอกจากนี้ การขายนั้นเป็นลักษณะของการประมูล ซึ่งกิจการต้องเสียค่านายหน้าให้กับผู้ขายทอดตลาดโดยคิดเป็นร้อยละ 5 ของราคาขาย

ฝ่ายบริหารของกิจการเชื่อว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่ 15 ธันวาคม 25x0 และ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0

ฝ่ายบริหารของกิจการเชื่อว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ดังนั้นกิจการจึงใช้ราคาของรายการล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด (วันที่ 15 ธันวาคม 25x0) ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของโคอายุ 18 เดือน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (วันที่ 31 ธันวาคม 25x0) (ดูย่อหน้าที่ 22.16.2.1) ดังนั้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 กิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของโคอายุ 18 เดือน (สินทรัพย์ชีวภาพ) เท่ากับ 138,300 บาท

แสดงการคำนวณ: กิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของโคอายุ 18 เดือน โดยใช้ราคาตลาดที่คาดไว้ หักด้วยค่าขนส่งและค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับผู้ขายทอดตลาด ดังนี้

- ราคาตลาด = 500 ตัว x 298 บาท = 149,000 บาท
- ค่าขนส่ง = 65 บาท x 50 รอบ = 3,250 บาท
- ค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับผู้ขายทอดตลาด = 149,000 บาท x 5% = 7,450 บาท

ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย

= ราคาตลาด - ค่าขนส่ง - ค่านายหน้าที่ยจ่ายให้กับผู้ขายทอดตลาด

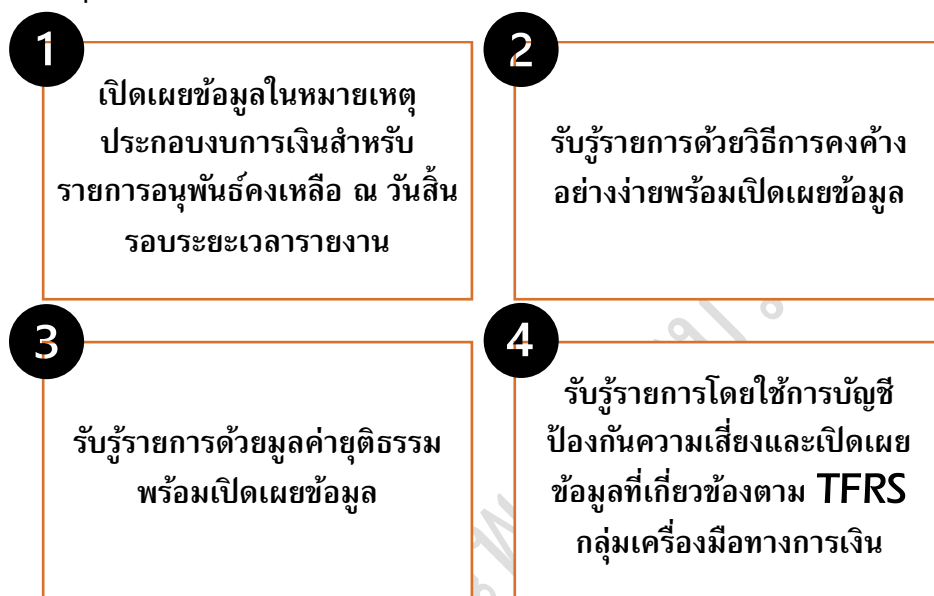
= 149,000 บาท - 3,250 บาท - 7,450 บาท

= 138,300 บาท

บทที่ 24 เรื่อง อนุพันธ์

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้เพิ่มบทที่เกี่ยวข้องกับอนุพันธ์ โดยได้ให้นิยามของรายการอนุพันธ์ รวมถึงวิธีการทางบัญชีที่กิจการต้องเลือกถือปฏิบัติกับรายการอนุพันธ์ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้



มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดเรื่องการเลือกใช้นโยบายการบัญชีของแต่ละรายการไว้ อย่างไรก็ตาม **สนับสนุนให้เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีการใดแล้ว กิจการควรเลือกใช้และนำวิธีการนั้นมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอด้วยวิธีเดียวกันสำหรับทุกรายการซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน** เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 5.8 ในเรื่องความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี **เว้นแต่** (1) รายการอนุพันธ์มีลักษณะที่แตกต่างออกไป หรือ (2) การเปลี่ยนแปลงวิธีการนั้น ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 5.9) กิจการอาจเลือกใช้วิธีการที่ต่างออกไปหากเหมาะสม

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

- 24.3 หากกิจการมีรายการอนุพันธ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 24.1 ถึง 24.2 กิจการต้องเลือกถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 24.3.1 เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยกิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินตามสัญญา (ถ้ามี) พร้อมทั้ง

	สนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้เปิดเผยถึงความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนและการจัดการความเสี่ยงของกิจการเพิ่มเติม หรือ
24.3.2	รับรู้รายการสำหรับรายการอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย รวมถึงเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24.3.1 หรือ
24.3.3	รับรู้มูลค่าเริ่มแรกของตราสารอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำสัญญา และวัดมูลค่าในภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยรับรู้กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในภายหลังในงบกำไรขาดทุน รวมถึงเปิดเผยจำนวนของกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ามูลค่ายุติธรรมของอนุพันธ์ที่รับรู้ในระหว่างงวดและตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24.3.1 หรือ
24.3.4	รับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง โดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน

ตัวอย่าง บริษัท กขค จำกัด (กิจการ) มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินบาท เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 กิจการซื้อวัตถุดิบเป็นเงิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐจากผู้ขายในประเทศสหรัฐอเมริกา ในวันเดียวกัน กิจการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยจะซื้อเงินจำนวน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐในวันที่ 31 มกราคม 25x2 ที่อัตราแลกเปลี่ยน 32 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ อัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot exchange rate) เป็นดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ)
1 ธันวาคม 25x1	31.50
31 ธันวาคม 25x1	32.50
31 มกราคม 25x2	32.25

ก) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ

ตัวอย่างที่ 1 กิจการไม่รับรู้รายการสำหรับรายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดังกล่าวจนกว่าสัญญาจะครบกำหนด แต่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	315,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี ((32.50 - 31.50) x 10,000)		

การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

บริษัท กขค จำกัด หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน บริษัทมีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่สำคัญอันเกี่ยวเนื่องจากการซื้อเป็นเงินตราต่างประเทศ บริษัทได้ ตกลงทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ซึ่งมีอายุสัญญาไม่เกินหนึ่งปีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการ บริหารความเสี่ยง ยอดคงเหลือของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเพื่อป้องกันความเสี่ยงทางด้านอัตราแลกเปลี่ยน โดยมีรายละเอียดดังนี้			
สกุลเงิน	จำนวนเงิน	อัตราแลกเปลี่ยนตาม สัญญา	ครบกำหนดตาม สัญญา
สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าดอลลาร์สหรัฐ	10,000	32 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ	มกราคม 25x2

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสด	2,500	
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ((32.25 - 32) x 10,000)		
เดบิต เจ้าหนี้การค้า	325,000	
เครดิต เงินสด		322,500
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

ข) การรับรู้รายการสำหรับรายการอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย

ตัวอย่างที่ 2 กิจการรับรู้รายการสำหรับรายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดังกล่าวด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	315,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
เดบิต ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	315,000	
เดบิต ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้ารอการตัดบัญชี	5,000	
เครดิต เจ้าหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		320,000
บันทึกรายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
เดบิต ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	10,000	
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		10,000
บันทึกปรับปรุงลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
เดบิต ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	2,500*	
เครดิต ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		2,500
บันทึกปรับปรุงค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		

*2,500 บาท = 5,000 บาท/2 เดือน

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	2,500	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกปรับปรุงลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
เดบิต ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	2,500*	
เครดิต ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		2,500
บันทึกปรับปรุงค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		
เดบิต เงินสด	2,500	
เดบิต เจ้าหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	320,000	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		322,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

เดบิต เจ้าหนี้การค้า	325,000	
เครดิต เงินสด		322,500
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

*2,500 บาท = 5,000 บาท - 2,500 บาท

ค) การรับรู้มูลค่าอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม (ณ วันเริ่มแรกและภายหลังรับรู้รายการ)

ตัวอย่างที่ 3 กิจการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำสัญญาและวัดมูลค่าในภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในภายหลังในงบกำไรขาดทุน อัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot exchange rate) และมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้องเป็นดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ)	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า
1 ธันวาคม 25x1	31.50	0	
31 ธันวาคม 25x1	32.50	6,800	6,800
31 มกราคม 25x2	32.25	2,500	(4,300)

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	315,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		



เดบิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		6,800
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	4,300	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต เงินสด	2,500	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต เจ้าหนี้การค้า	325,000	
เครดิต เงินสด		322,500
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

ง) การรับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างที่ 4 กิจการรับรู้รายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง สมมติว่าการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อ มีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผล

รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged Item)	เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (Hedging Instrument)
เจ้าหนี้การค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ	สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ

อัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot exchange rate) อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (forward exchange rate) และมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้องเป็นดังนี้

วันที่	(บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ)		มูลค่ายุติธรรม ของสัญญาซื้อ เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของ		
	อัตราแลกเปลี่ยนทันที	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า		อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า	อัตราแลกเปลี่ยนทันที	ส่วนต่างอัตราดอกเบี้ย
1 ธันวาคม 25x1	31.50	32.00	0			
31 ธันวาคม 25x1	32.50	32.70	6,800	6,800	9,714	(2,914)
31 มกราคม 25x2	32.25	N/A	2,500	(4,300)	(2,214)	(2,086)

กรณีที่ 4.1 กิจกรรมถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับเจ้าหนี้การค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจกรรมกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	315,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	10,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
เดบิต ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		6,800
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		



ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	4,300	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต เงินสด	2,500	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต เจ้าหนี้การค้า	325,000	
เครดิต เงินสด		322,500
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

กรณีที่ 4.2 กิจการถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับเจ้าหนี้การค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการ

1. แยกองค์ประกอบส่วนต่างอัตราดอกเบี้ยและองค์ประกอบอัตราแลกเปลี่ยนทันทีออกจากกัน
2. กำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนทันทีเท่านั้นเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง
3. ถือปฏิบัติกับองค์ประกอบส่วนต่างอัตราดอกเบี้ยเป็นต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยง
4. พิจารณาว่าองค์ประกอบส่วนต่างอัตราดอกเบี้ยเกี่ยวข้องกับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงแบบช่วงเวลาสัมพันธ์ (time period-related hedged item)
5. ตัดจำหน่ายองค์ประกอบส่วนต่างอัตราดอกเบี้ยตามวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลาที่การปรับปรุงการป้องกันความเสี่ยงสำหรับองค์ประกอบอัตราแลกเปลี่ยนทันทีส่งผลกระทบต่องบกำไรขาดทุน

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

เดบิต สินค้าคงเหลือ	315,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	10,000	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
เดบิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
เดบิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)*	2,914	
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		9,714
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยง	2,500**	
เครดิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)*		2,500
บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนต่างอัตราดอกเบี้ย		

*หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการต้องแสดงรายการนี้เป็นรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income – OCI) แต่หากเลือกไม่จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการต้องแสดงรายการนี้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

**2,500 บาท = $((32 - 31.50) \times 10,000) / 2$

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	2,214	
เดบิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)	2,086	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
เดบิต เงินสด	2,500	
เครดิต ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

เดบิต เจ้าหนี้การค้า	325,000	
เครดิต เงินสด		322,500
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		
เดบิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยง	2,500	
เครดิต ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)		2,500
บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนต่างอัตราดอกเบี้ย		

ทั้งนี้ ท่านสามารถศึกษาตัวอย่างประกอบความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “การบัญชีป้องกันความเสี่ยง” ได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ตามลิงค์ >> [Click](#)

(เลือก เมนูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน >> เมนูย่อคำถาม-คำตอบ (Q&A) และตัวอย่างประกอบความเข้าใจ >> หัวข้อ “ตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน”)

บทที่ 25 เรื่อง การรวมธุรกิจ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้เพิ่มบทที่เกี่ยวกับการรวมธุรกิจ โดยกำหนดให้กิจการที่มีธุรกรรมเรื่องการรวมธุรกิจต้องประเมินก่อนว่า “รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่” กล่าวคือ ต้องพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่ได้มานั้นเป็นหน่วยธุรกิจตามนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่

กรณีเป็นหน่วยธุรกิจ

กิจการต้องถือปฏิบัติกับรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าว ด้วยวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ

- (1) รับรู้รายการเป็นการซื้อสินทรัพย์ หรือ
- (2) รับรู้รายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (TFRS 3) เว้นแต่เรื่องของค่าความนิยม หรือรับรู้รายการตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (กรณีเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดเรื่องการเลือกถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจของแต่ละรายการไว้ อย่างไรก็ตาม **สนับสนุนให้เมื่อกิจการเลือกใช้วิธีการใดแล้ว กิจการควรเลือกใช้และนำวิธีการนั้นมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกัน** เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 5.8 ในเรื่องความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี **เว้นแต่** (1) รายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นมีลักษณะที่แตกต่างออกไป หรือ (2) การเปลี่ยนแปลงวิธีการนั้นทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 5.9) กิจการอาจเลือกใช้วิธีการที่ต่างออกไปหากเหมาะสม

นอกจากนี้ หากกิจการเลือกจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 4.23) และกิจการมีรายการที่ถือเป็นการรวมธุรกิจซึ่งเป็นไปตามนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ **สนับสนุนให้** กิจการควรเลือกใช้วิธีการรับรู้รายการที่เหมือนกันสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมและการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ และเป็นการไม่เหมาะสมหากกิจการจะเลือกใช้วิธีการซื้อสินทรัพย์ในงบการเงินรวม

กรณีไม่เป็นหน่วยธุรกิจ

กิจการต้องถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ได้มาในแต่ละรายการตามข้อกำหนดของบทอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

25.1	การรวมธุรกิจ หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นการรวมธุรกิจด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้มีการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น • โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ) • โดยการก่อหนี้สิน • โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ • โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ • โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว
25.2	ธุรกิจ หมายถึง กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่เมื่อรวมกันแล้วสามารถนำมาจัดการและดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า การก่อให้เกิดผลตอบแทนการลงทุน (ในรูปของเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ย) หรือการก่อให้เกิดผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ
25.3	ธุรกิจ ประกอบด้วย ปัจจัยนำเข้า และกระบวนการที่สำคัญที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นตัวสนับสนุนสำคัญในการก่อให้เกิดผลผลิต กล่าวคือ 25.3.1 มีการนำปัจจัยนำเข้ารวมถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทั้งที่มีตัวตน และไม่มีตัวตน หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน สินทรัพย์ทางปัญญา ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบ หรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงานที่ทำให้เกิดผลผลิตหรือสามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิต 25.3.2 ผ่านกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากรที่จำเป็นเพื่อให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิต 25.3.3 ผลผลิตดังกล่าวอาจเป็นในรูปแบบของสินค้าหรือบริการที่ให้แก่ลูกค้า หรือผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล หรือดอกเบี้ย หรือผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตาม หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อามีผลผลิต การมีรายได้ต่อเนื่องเพียงอย่างเดียวไม่ได้เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าทั้งปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญได้ถูกซื้อไปด้วย
25.4	การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมา รวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อน และหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว

25.5	กิจการต้องประเมินว่ารายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่โดยใช้คำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ การซื้อสินทรัพย์
25.6	กรณีเป็นการซื้อสินทรัพย์ กิจการต้องถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ได้มาในแต่ละรายการ เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นต้น ตามข้อกำหนดของบทอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ การรวมธุรกิจ
25.7	หากสินทรัพย์ที่ได้มาเป็นหน่วยธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานสามารถเลือกบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าว ด้วยวิธีการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้
25.7.1	การซื้อสินทรัพย์ ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 25.6 หรือ
25.7.2	การรวมธุรกิจ โดยถือปฏิบัติดังนี้
25.7.2.1	วิธีซื้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ หรือ
25.7.2.2	วิธีตามที่ระบุไว้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน (กรณีเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)
25.8	กิจการที่เลือกถือปฏิบัติตามวิธีซื้อตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว เว้นแต่เรื่องของค่าความนิยม ซึ่งค่าความนิยมคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้นั้น กำหนดให้
25.8.1	ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังกล่าวอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น ระยะเวลาการตัดจำหน่ายสำหรับค่าความนิยมที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนค่าความนิยมที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน ให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี
25.8.2	ผู้ซื้อต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เว้นแต่จะมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่าการตัดจำหน่ายวิธีอื่นเหมาะสมกว่าภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ ในกรณีที่ผู้ซื้อไม่มีหลักฐานสนับสนุนการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีอื่น ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายที่

	เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะได้รับจากค่าความนิยมนั้น
25.8.3	ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน
25.8.4	ผู้ซื้อต้องแสดงรายการค่าความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

ตัวอย่างการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจ

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด รับโอนที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนาจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว ไม่ได้มีการโอนพนักงานหรือสินทรัพย์อื่นใดนอกเหนือจากที่กล่าวมาข้างต้น รายการนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่

ข้อพิจารณา: การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้นมีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย

ปัจจัยนำเข้า	กระบวนการ	ผลผลิต
ที่ดินและอาคารบนที่ดินที่ยังไม่ได้มีการพัฒนา	ไม่มี	ไม่มี

ข้อสรุป: **ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ** เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ไม่ได้มีการรับโอนกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก จำกัด รับโอนอาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการจากบริษัท ข จำกัด ในการโอนสินทรัพย์ดังกล่าว มีการโอนพนักงานของโรงแรม สัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง ระบบการจองห้องพัก ตลอดจนกระบวนการจัดการฝ่ายสนับสนุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง รายการนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่

ข้อพิจารณา: การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้นมีอำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย

ปัจจัยนำเข้า	กระบวนการ	ผลผลิต
อาคารโรงแรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินการสัญญาแฟรนไชส์ที่เกี่ยวข้อง และพนักงานของโรงแรม	กระบวนการจัดการทรัพยากร และการดำเนินงานทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานโรงแรม	รายได้จากการดำเนินงานโรงแรม

ข้อสรุป: **ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ** เนื่องจากบริษัท ก จำกัด มีการรับโอนกลุ่มของปัจจัยนำเข้าและกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด เพื่อก่อให้เกิดผลผลิต

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท ก จำกัด รับโอนบริษัท ข จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทประกอบธุรกิจเกี่ยวกับด้านไอที โดยการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อพัฒนาโปรแกรมบัญชีและขายโปรแกรมบัญชีดังกล่าวโดยตรงให้กับลูกค้า โดยบริษัทมีทรัพยากรสินทางปัญญา พนักงานและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (เช่น อุปกรณ์คอมพิวเตอร์) ซึ่งจำเป็นในการพัฒนาและขายโปรแกรมบัญชีดังกล่าว นอกจากนี้บริษัท ก จำกัด ยังมีสัญญาอนุญาตซอฟต์แวร์ (software licensing contracts) ตลอดจนคำสั่งซื้อจำนวนมากจากลูกค้า

ข้อพิจารณา: การพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่า ผู้รับโอนสินทรัพย์นั้นมียานาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจหรือไม่ ซึ่งองค์ประกอบของธุรกิจต้องประกอบไปด้วย

ปัจจัยนำเข้า	กระบวนการ	ผลผลิต
ทรัพยากรสินทางปัญญา พนักงานและสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (เช่น อุปกรณ์คอมพิวเตอร์)	กระบวนการการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อพัฒนาโปรแกรมบัญชี	รายได้จากการขายโปรแกรมบัญชี (สัญญาอนุญาตซอฟต์แวร์ ตลอดจนคำสั่งซื้อ)

ข้อสรุป: **ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจ** เนื่องจากบริษัท ก จำกัด มีการรับโอนกลุ่มของปัจจัยนำเข้าและกระบวนการจากบริษัท ข จำกัด เพื่อก่อให้เกิดผลผลิต

ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อสูงกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยไม่ใช้การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 4 ในระหว่างเดือนตุลาคมถึงเดือนธันวาคม 25x1 บริษัท A จ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพให้แก่ที่ปรึกษาในการรับโอนธุรกิจเป็นจำนวน 6,900 บาท

เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x2 บริษัท B โอนกิจการทั้งหมดให้แก่บริษัท A และจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ โดยบริษัท A จ่ายเงินสดเพื่อแลกเปลี่ยนกับการรับโอนกิจการเป็นจำนวน 440,000 บาท ณ วันที่รับโอนกิจการ

บริษัท A และบริษัท B ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน งบการเงินและมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท B มีรายละเอียดดังนี้

(หน่วย: บาท)

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม
สินทรัพย์		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	86,000
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	32,000	30,000
สินค้าคงเหลือ	97,000	100,000
ที่ดิน	60,000	120,000
อาคาร	90,000	82,000
อุปกรณ์	30,000	48,000
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	53,000	50,000
รวมสินทรัพย์	448,000	516,000
หนี้สิน		
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	35,000	35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	68,000	68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	12,000	12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	6,000	6,000
รวมหนี้สิน	121,000	121,000
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
ทุนเรือนหุ้น	150,000	
กำไรสะสม	177,000	395,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	327,000	395,000
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	448,000	516,000

หมายเหตุ:

- 1) บริษัท A ได้ประเมินแล้วว่ารายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ดูย่อหน้าที่ 25.1 ถึง 25.4)
- 2) บริษัท A ไม่ได้เลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

กรณีที่ 1: การซื้อสินทรัพย์

บริษัท A เลือกถือปฏิบัติกับการรับโอนกิจการเป็นการซื้อสินทรัพย์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว

ขั้นตอนที่ 1: การคำนวณสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้างเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

	(หน่วย: บาท)
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	6,000
สิ่งตอบแทนการรับโอนกิจการ	440,000
หัก เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	(86,000)
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	(30,000)
สิ่งตอบแทนสำหรับสินค้างเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	<u>445,000</u>

ขั้นตอนที่ 2: การปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินค้างเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของแต่ละรายการตามสัดส่วน เนื่องจากสินทรัพย์ที่ได้รับมานั้นเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ส่งผลให้กิจการจึงต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการ การปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินทรัพย์ของแต่ละรายการตามสัดส่วน **มูลค่ายุติธรรม**

(หน่วย: บาท)

	มูลค่ายุติธรรม	การปันส่วน	วิธีการคำนวณ
สินทรัพย์			
สินค้าคงเหลือ	100,000	111,250	$445,000 \times (100,000/400,000)$
ที่ดิน	120,000	133,500	$445,000 \times (120,000/400,000)$
อาคาร	82,000	91,225	$445,000 \times (82,000/400,000)$
อุปกรณ์	48,000	53,400	$445,000 \times (48,000/400,000)$
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	50,000	55,625	$445,000 \times (50,000/400,000)$
	<u>400,000</u>	<u>445,000</u>	

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

วันที่ 1 ตุลาคม - 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ปรึกษา	6,900	
เครดิต เงินสด		6,900
บันทึกการจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	30,000	
สินค้าคงเหลือ	111,250	
ที่ดิน	133,500	
อาคาร	91,225	
อุปกรณ์	53,400	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	55,625	
เครดิต เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว		35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		6,000
เงินสด		<u>440,000</u>
บันทึกการรับโอนกิจการ		



กรณีที่ 2: การรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

บริษัท A เลือกถือปฏิบัติกับการรับโอนกิจการตามวิธีซื้อตามที่ระบุไว้ใน TFRS 3

การคำนวณค่าความนิยม

ค่าความนิยม

$$\begin{aligned}
 &= \text{ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ กับสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)} \\
 &= 440,000 \text{ บาท} - 395,000 \text{ บาท} \\
 &= 45,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

วันที่ 1 ตุลาคม - 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ	6,900	
เครดิต เงินสด		6,900
บันทึกการจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	30,000	
สินค้าคงเหลือ	100,000	
ที่ดิน	120,000	
อาคาร	82,000	
อุปกรณ์	48,000	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	50,000	
ค่าความนิยม	45,000	
เครดิต เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว		35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		6,000
เงินสด		440,000
บันทึกการรับโอนกิจการ		



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

เดบิต ค่าตัดจำหน่าย – ค่าความนิยม	2,250*	
เครดิต ค่าตัดจำหน่ายสะสม – ค่าความนิยม		2,250
บันทึกการตัดจำหน่ายค่าความนิยม		

*กิจการไม่สามารถประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมได้แน่นอน อายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมจึงเท่ากับ 20 ปี ดังนั้นค่าตัดจำหน่าย – ค่าความนิยม จึงเท่ากับ 2,250 บาท ($45,000 \text{ บาท} \div 20 \text{ ปี}$ ทั้งนี้หากอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น (ดูย่อหน้าที่ 25.8)

ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อสูงกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 5 ใช้ข้อมูลในตัวอย่างที่ 4 เปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นว่าบริษัท A และบริษัท B อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน

กรณีที่ 1: การซื้อสินทรัพย์

สำหรับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่าและบันทึกบัญชีด้วยวิธีการซื้อสินทรัพย์ ขอให้ท่านศึกษาจากตัวอย่างที่ 4 ในกรณีของการซื้อสินทรัพย์

กรณีที่ 2: การรวมธุรกิจตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

บริษัท A เลือกถือปฏิบัติกับการรับโอนกิจการตามวิธีรวมส่วนได้เสียตามที่ระบุไว้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

การคำนวณส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

= ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อกับสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่าตามบัญชี)

= 440,000 – 327,000

= 113,000 บาท



การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

วันที่ 1 ตุลาคม - 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ	6,900	
เครดิต เงินสด		6,900
บันทึกการจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	32,000	
สินค้าคงเหลือ	97,000	
ที่ดิน	60,000	
อาคาร	90,000	
อุปกรณ์	30,000	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	53,000	
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	113,000*	
เครดิต เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว		35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		6,000
เงินสด		440,000
บันทึกการรับโอนกิจการ		

*รายการดังกล่าวจะถูกแสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของเจ้าของ และไม่ถือเป็นรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ตัวอย่างกรณีสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อต่ำกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา โดยไม่ใช้การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 6 ใช้ข้อมูลในตัวอย่างที่ 4 เปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นว่าบริษัท A จ่ายเงินสดเพื่อแลกเปลี่ยนกับการรับโอนกิจการเป็นจำนวน 360,000 บาท ณ วันที่รับโอนกิจการ

กรณีที่ 1: การซื้อสินทรัพย์

บริษัท A เลือกถือปฏิบัติกับการรับโอนกิจการเป็นการซื้อสินทรัพย์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าว

ขั้นตอนที่ 1: การคำนวณสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าย่อยที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

	(หน่วย: บาท)
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	6,000
สิ่งตอบแทนการรับโอนกิจการ	360,000
หัก เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	(86,000)
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	(30,000)
สิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าย่อยที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	<u>365,000</u>

ขั้นตอนที่ 2: การปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินค้าย่อยที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของแต่ละรายการตามสัดส่วน เนื่องจากสินทรัพย์ที่ได้รับมานั้นเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ส่งผลให้กิจการจึงต้องปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการ การปันส่วนสิ่งตอบแทนให้กับสินทรัพย์ของแต่ละรายการตามสัดส่วน **มูลค่ายุติธรรม**

(หน่วย: บาท)

	มูลค่ายุติธรรม	การปันส่วน	วิธีการคำนวณ
สินทรัพย์			
สินค้าคงเหลือ	100,000	91,250	$365,000 \times (100,000/400,000)$
ที่ดิน	120,000	109,500	$365,000 \times (120,000/400,000)$
อาคาร	82,000	74,825	$365,000 \times (82,000/400,000)$
อุปกรณ์	48,000	43,800	$365,000 \times (48,000/400,000)$
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	50,000	45,625	$365,000 \times (50,000/400,000)$
	<u>400,000</u>	<u>365,000</u>	

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

วันที่ 1 ตุลาคม - 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ปรึกษา	6,900	
เครดิต เงินสด		6,900
บันทึกการจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	30,000	
สินค้าคงเหลือ	91,250	
ที่ดิน	109,500	
อาคาร	74,825	
อุปกรณ์	43,800	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	45,625	
เครดิต เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว		35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		6,000
เงินสด		360,000
บันทึกการรับโอนกิจการ		



กรณีที่ 2: การรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

บริษัท A เลือกถือปฏิบัติกับการรับโอนกิจการตามวิธีซื้อตามที่ระบุไว้ใน TFRS 3

การคำนวณค่าความนิยมติดลบ (Negative Goodwill)

ค่าความนิยมติดลบ

= ผลต่างระหว่างสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) กับสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ

= 395,000 บาท - 360,000 บาท

= 35,000 บาท

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

วันที่ 1 ตุลาคม - 31 ธันวาคม 25x1

เดบิต ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ปรึกษาในการรวมธุรกิจ	6,900	
เครดิต เงินสด		6,900
บันทึกการจ่ายค่าธรรมเนียมวิชาชีพ		

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

เดบิต เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	86,000	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	30,000	
สินค้าคงเหลือ	100,000	
ที่ดิน	120,000	
อาคาร	82,000	
อุปกรณ์	48,000	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	50,000	
เครดิต เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว		35,000
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น		68,000
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน		12,000
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		6,000
เงินสด		360,000
กำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง**		35,000
บันทึกการรับโอนกิจการ		



***หมายเหตุ:** ก่อนที่จะรับรู้กำไรจากการซื้อในราคาต่อรอง ผู้ซื้อต้องทำการประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งภายหลังการประเมินผู้ซื้อต้องทำการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้จากการประเมินเพิ่มเติม จากนั้นผู้ซื้อต้องทบทวนกระบวนการวัดมูลค่าว่าเป็นไปตามที่ TFRS 3 กำหนดให้ใช้เพื่อรับรู้รายการต่างๆ ณ วันที่ซื้อ ทั้งนี้วัตถุประสงค์ในการทบทวน คือ เพื่อให้มั่นใจว่าในการวัดมูลค่าได้มีการพิจารณาข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด ณ วันที่ซื้ออย่างเหมาะสม (ดูย่อหน้าที่ 36 ของ TFRS 3)

สำหรับกิจการที่ประสงค์จะรับรู้รายการการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการสามารถศึกษาถึงหลักการ วิธีการและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนของ “คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ตามลิงค์ >> <https://acpro-std.tf.ac.or.th/standard/22/คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน>

อย่างไรก็ตาม การนำคู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติ เฉพาะในเรื่องค่าความนิยมที่กิจการต้องถือปฏิบัติให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 25.8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เท่านั้น

นอกจากนี้ สำหรับกิจการที่ประสงค์จะรับรู้รายการการรวมธุรกิจตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กิจการสามารถศึกษาหลักการ วิธีการและรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับดังกล่าวได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนของ “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ตามฉบับปรับปรุงของแต่ละปีที่ท่านถือปฏิบัติ

บทที่ 26 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้เพิ่มบทที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยมีการกำหนดไว้ว่าหากกิจการมีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ (ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ (TFRS 6) เว้นแต่เรื่องการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

- 26.1 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งรวมถึงแร่ธาตุ น้ำมัน แก๊สธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน (similar non-regenerative resources) หลังจากที่ยกเลิกการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการสกัดทรัพยากรแร่
- 26.2 หากกิจการมีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.1 กิจการต้องปฏิบัติตามรายการดังกล่าวตามข้อกำหนดทุกข้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เว้นแต่เรื่องของการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าให้กิจการถือปฏิบัติตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.3 ทั้งนี้กิจการต้องใช้วิธีการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอกับการจัดประเภทของสินทรัพย์
- 26.3 ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น
- 26.3.1 ช่วงเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลงในระหว่างงวด หรือกำลังจะหมดลงในอนาคตอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวจะไม่มีต่อการอายุ
 - 26.3.2 ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมาก
 - 26.3.3 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ในปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว

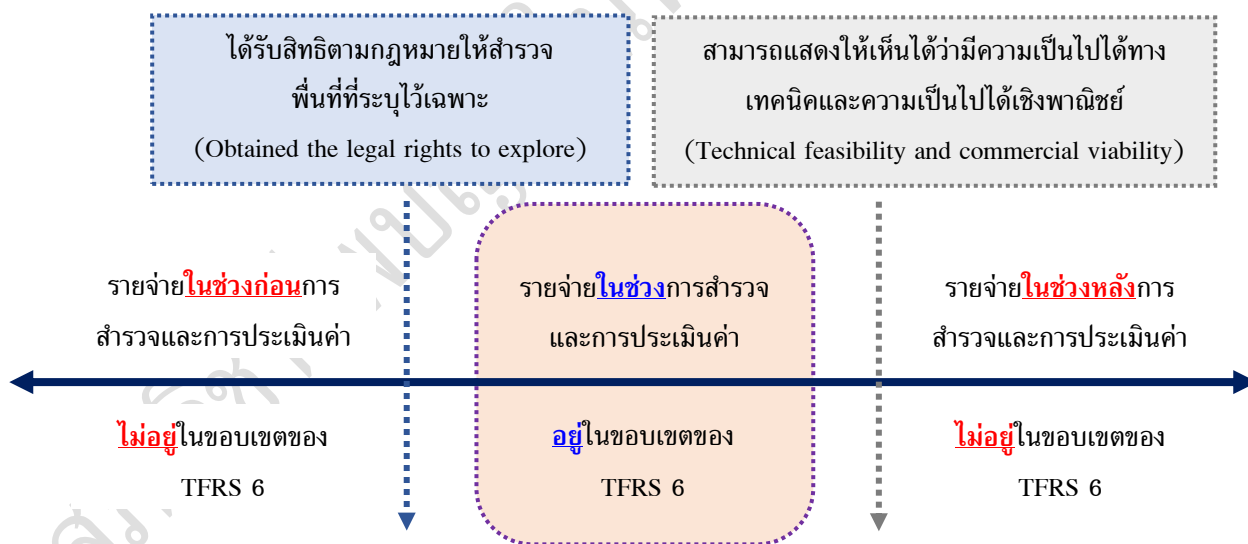
26.3.4 มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้ แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับคืนเต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบความสำเร็จหรือจากการขาย

กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าในงบกำไรขาดทุน ในกรณีที่ไมปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

การบัญชีสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

ขอบเขต

กิจการต้องใช้บทที่ 26 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับรายการที่เกิดขึ้นในช่วงการสำรวจและการประเมินค่า เท่านั้น ทั้งนี้ กิจการต้องไม่นำไปใช้กับ (1) รายการที่เกิดขึ้นช่วงก่อนการสำรวจและการประเมินค่า เช่น รายการที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้รับสิทธิตามกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้เฉพาะ และ (2) รายการที่เกิดขึ้นช่วงหลังการสำรวจและการประเมินค่า ที่สามารถแสดงให้เห็นได้ว่ามีความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการสกัดทรัพยากรแร่ขึ้นมาใช้



การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า

ในการกำหนดนโยบายการบัญชีในการรับรู้สินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ โดยไม่จำเป็นต้องอ้างอิงตามย่อหน้าที่ 5.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มรับรู้รายการและองค์ประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า

สินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าต้องวัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุน ทั้งนี้ กิจการต้องทำการกำหนดนโยบายการบัญชีซึ่งระบุถึงประเภทของรายการที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าได้ โดยกิจการต้องนำนโยบายการบัญชีดังกล่าวมาถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ ตัวอย่างของรายการที่อาจรวมอยู่ในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกเป็นสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า เช่น



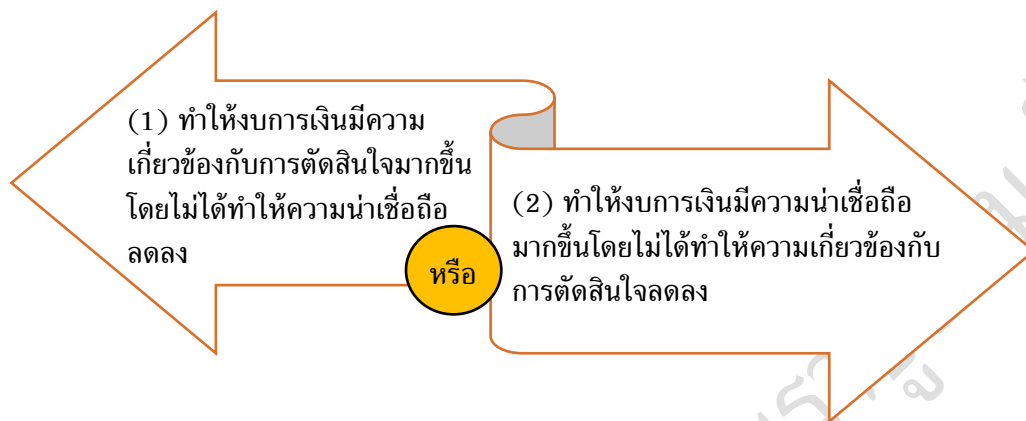
กิจการต้องรับรู้ภาระผูกพันจากการรื้อถอนและการทำให้กลับสู่สภาพเดิมที่เกิดขึ้นระหว่างช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นผลมาจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ตามบทที่ 16 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน* หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ไม่ว่ากิจการจะรับรู้รายการที่เป็นผลมาจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่อ้างกล่าวเป็นสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าหรือไม่ก็ตาม

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

กิจการต้องเลือกใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่ (ดูบทที่ 10 เรื่อง *เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*) ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า และต้องสอดคล้องกับการจัดประเภทรายการของสินทรัพย์ (ดูหัวข้อ “การแสดงรายการ”)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

กิจการอาจเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายการในการสำรวจและการประเมินค่า หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีนั้น



การแสดงรายการ

กิจการต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามลักษณะของสินทรัพย์ที่ได้มา และจัดประเภทรายการอย่างสม่ำเสมอ โดยการจัดประเภทข้างต้นจะเป็นตัวกำหนดในเรื่องของการวัดมูลค่าภายหลัง การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าว่าต้องปฏิบัติอย่างไร

สินทรัพย์ที่มีตัวตน (ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
• วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ • ถือปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ • เช่น ยานพาหนะหรืออุปกรณ์ชุดเจาะในการสำรวจ	• วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุน • ถือปฏิบัติตามบทที่ 11 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน • เช่น สิทธิในการขุดเจาะเพื่อสำรวจ

การด้อยค่า

กิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าเมื่อมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น

สิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลง/
กำลังจะหมดในอนาคตอันใกล้ โดยสิทธิไม่
มีการต่ออายุ

ไม่ได้มีแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณ
สำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการ
ประเมินค่าต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่ง
ต้องใช้งบประมาณมาก

การสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ที่ระบุ
ไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ใน
ปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการ
ได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการ
ประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว

มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการ
พัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้
แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการ
สำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับคืน
เต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบ
ความสำเร็จหรือจากการขาย

กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าใน
งบกำไรขาดทุน ในกรณีที่ไม่มีหลักฐานว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับ
รายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัดประกอบธุรกิจในการทำเหมืองแร่เหมืองหิน ซึ่งกิจการได้รับประทานบัตรในการทำ
เหมืองแร่เป็นจำนวน 15 ปี กิจการกำหนดนโยบายการบัญชี โดยบันทึกการจ่ายในการยื่นขอประทานบัตร
เหมืองหิน ค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาโครงการและรายจ่ายในการสำรวจและพัฒนาเป็น “สินทรัพย์จากการสำรวจ
และการประเมินค่า” ในงบการเงิน โดยมีจำนวนเงินทั้งสิ้น 150 ล้านบาทและตัดบัญชีโดยวิธีเส้นตรงเป็น
ระยะเวลา 15 ปี

โดยในระหว่างปีที่ 10 เนื่องด้วยพื้นที่ที่ได้รับประทานบัตรดังกล่าวได้รับภัยพิบัติจากธรรมชาติ ส่งผล
ให้กิจการไม่สามารถดำเนินกิจกรรมสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ได้อีกต่อไป ดังนั้นประทานบัตร
ในการทำเหมืองแร่จึงสิ้นสุดการใช้ประโยชน์ โดยราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิ (ราคาขายหักด้วยต้นทุนในการ
ขาย) เป็นศูนย์ ดังนั้น บริษัท ก จึงต้องรับรู้ส่วนต่างระหว่างราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิและมูลค่าตามบัญชี
ของสินทรัพย์เป็นผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ และรับรู้ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของ
สินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าในจำนวนเดียวกัน

ตัวอย่างการคำนวณ (ณ สิ้นปีที่ 10)

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าตามบัญชี} &= (\text{ราคาทุน} \div \text{อายุประทานบัตร}) \times \text{อายุการใช้งานคงเหลือ} \\
 &= (150 \text{ ล้านบาท} \div 15 \text{ ปี}) \times 5 \text{ ปี} \\
 &= 50 \text{ ล้านบาท}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ดังนั้น ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า} &= \text{ราคาที่เคยคาดว่าจะขายได้สุทธิ} - \text{มูลค่าตามบัญชี} \\
 &= 50 \text{ ล้านบาท} - 0 \text{ ล้านบาท} \\
 &= 50 \text{ ล้านบาท}
 \end{aligned}$$

การบันทึกบัญชีของกิจการ เป็นดังนี้

ณ สิ้นปีที่ 10

(หน่วย: ล้านบาท)

เดบิต ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า	50	
เครดิต ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า		50
บันทึกการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า**		

**หมายเหตุ: กิจการยังคงต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าเพิ่มเติมหากมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ในกรณีที่ไม่มีปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงินที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ดังนี้

- นโยบายการบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่า รวมถึงการรับรู้รายการของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า
- จำนวนเงินของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
- ต้องแยกสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งต่างหาก
- ต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดใน บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบทที่ 11 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามการจัดประเภทของสินทรัพย์

นอกจากตัวอย่างประกอบความเข้าใจข้างต้นแล้ว กิจกรรมที่มีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กิจกรรมการศึกษาถึงหลักการของการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูล และรายละเอียดที่เกี่ยวข้องได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี ในส่วนของ “คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ (TFRS 6) ตามลิงค์ >> <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/22/คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน>

หมายเหตุ: กิจกรรมการศึกษาคู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว (TFRS 6) ได้ทั้งหมด **เว้นแต่**เรื่องของการด้อยค่า (หรือการลดลงของมูลค่า) ซึ่งท่านต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ให้ไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)



บทที่ 27 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับเดิม โดยเพิ่มเติมหลักการสำหรับหน่วยงานภาคเอกชน (ผู้ประกอบการ) ที่มีการทำข้อตกลงสัมปทานบริการกับหน่วยงานภาครัฐ ในเรื่องของวิธีการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล

ข้อกำหนดและตัวอย่างประกอบความเข้าใจ

ท่านสามารถดูข้อกำหนดทั้งหมดได้ในบทที่ 27 เรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ

ลักษณะของข้อตกลงสัมปทานบริการ

ในหลายประเทศ ภาครัฐจะเป็นผู้ก่อสร้าง ดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะโดยได้รับการจัดสรรเงินจากงบประมาณแผ่นดิน ตัวอย่างของโครงสร้างพื้นฐานสำหรับการให้บริการสาธารณะ ได้แก่ ถนน สะพาน อุโมงค์ เรือนจำ โรงพยาบาล สนามบิน โรงจ่ายน้ำประปา แหล่งพลังงาน และเครือข่ายโทรคมนาคม

ในบางประเทศ รัฐบาลได้นำข้อตกลงในการให้บริการตามสัญญามาใช้เพื่อจูงใจภาคเอกชนให้เข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนา การจัดหาเงิน การดำเนินการ และการบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานนั้น โครงสร้างพื้นฐานอาจมีขึ้นอยู่ก่อนแล้ว หรืออาจถูกก่อสร้างระหว่างช่วงเวลาของข้อตกลงบริการ ข้อตกลงที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของบทที่ 27 นี้โดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับกิจการภาคเอกชน (ผู้ประกอบการ) ที่ก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่มีไว้เพื่อให้บริการสาธารณะหรือการยกระดับของโครงสร้างพื้นฐาน (เช่น การเพิ่มขีดความสามารถในการให้บริการ) และดำเนินการ และบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานในช่วงเวลาที่ระบุไว้ ผู้ประกอบการจะได้รับค่าบริการตลอดระยะเวลาของข้อตกลง ข้อตกลงสัญญาจะกำหนดมาตรฐานในการดำเนินงาน กลไกในการปรับราคา และข้อตกลงสำหรับการระงับข้อพิพาท โดยข้อตกลงดังกล่าวมักเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการประเภทก่อสร้าง ดำเนินการและโอนกรรมสิทธิ์ (Build-operate-transfer) ประเภทฟื้นฟู ดำเนินการและโอนกรรมสิทธิ์ (rehabilitate-operate-transfer) หรือเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน (public-to-private)

ลักษณะของข้อตกลงในการให้บริการคือผู้ประกอบการมีภาระผูกพันในลักษณะของการดำเนินการให้บริการสาธารณะ นโยบายภาครัฐคือการให้บริการเกี่ยวกับโครงสร้างพื้นฐานที่จัดให้แก่สาธารณชน โดยไม่จำเป็นต้องระบุว่าหน่วยงานใดเป็นผู้ดำเนินการให้บริการ ข้อตกลงในการให้บริการเป็นข้อผูกพันตามสัญญาที่ผู้ประกอบการจะต้องจัดหาบริการให้กับสาธารณชนในฐานะตัวแทนของหน่วยงานภาครัฐ ลักษณะร่วมอื่นได้แก่



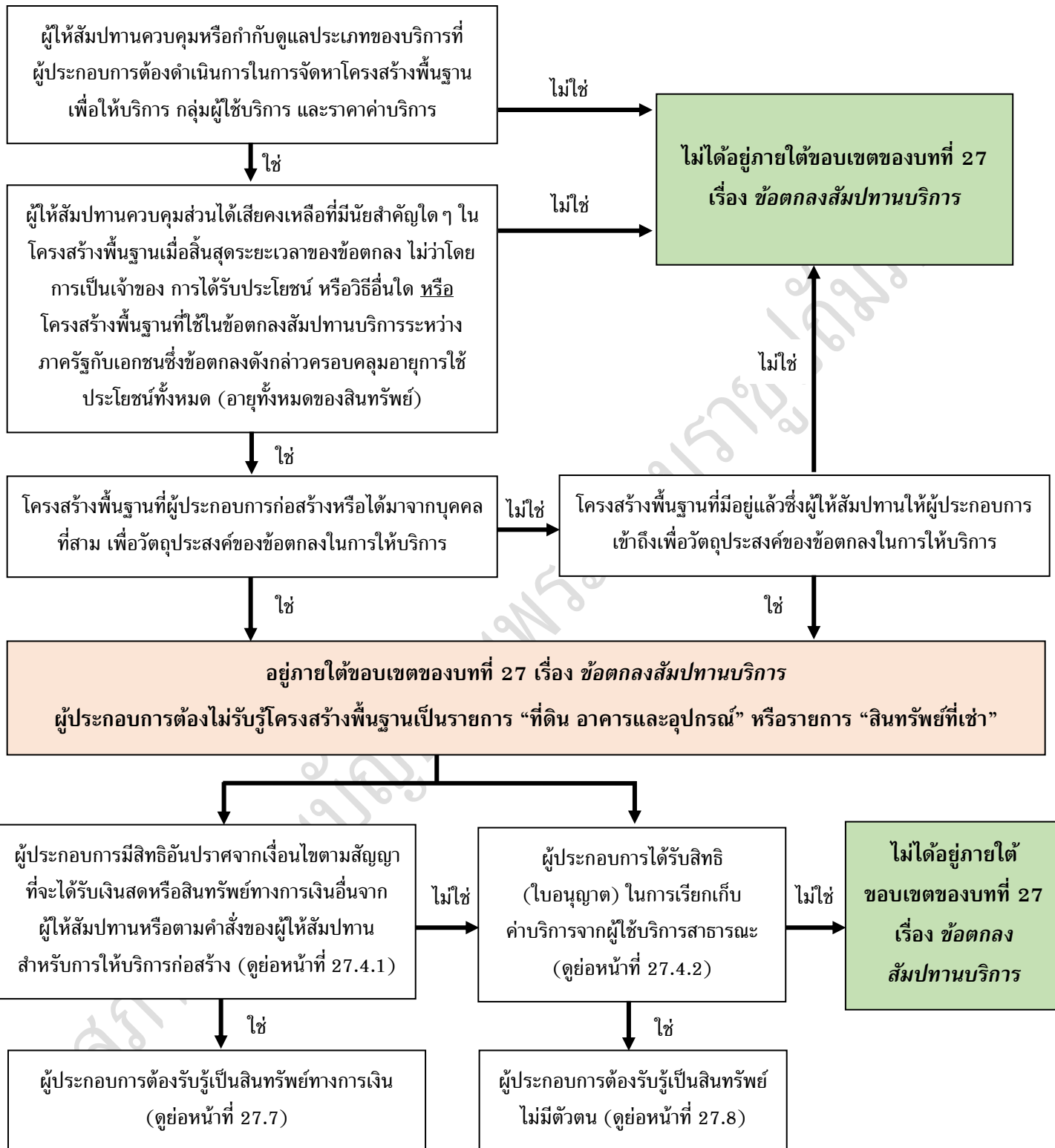
1) หน่วยงานที่เป็นผู้ให้สิทธิในข้อตกลงในการให้บริการ (ผู้ให้สัมปทาน) คือหน่วยงานภาครัฐ รวมถึง รัฐบาล หรือหน่วยงานภาคเอกชนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบในการให้บริการ

2) ผู้ประกอบการมิได้กระทำการในฐานะตัวแทนของผู้ให้สัมปทานเท่านั้น อย่างน้อยที่สุด ผู้ประกอบการต้องมีหน้าที่รับผิดชอบในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการโครงสร้างพื้นฐานและการให้บริการที่เกี่ยวข้อง

3) สัญญาได้กำหนดราคาเริ่มแรกที่ผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บ และกำกับดูแลการปรับราคาตลอด ระยะเวลาของข้อตกลงในการให้บริการ

4) ผู้ประกอบการมีข้อผูกพันที่จะต้องส่งมอบโครงสร้างพื้นฐานให้แก่ผู้ให้สัมปทานตามสภาพที่ระบุไว้ เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง โดยอาจไม่ได้รับการชดเชยหรือได้รับสิ่งตอบแทนส่วนเพิ่มเพียงเล็กน้อย และไม่ต้องคำนึงว่าใครเป็นผู้จัดหาเงินทุนครั้งแรก

แผนภาพนี้เพื่อแสดงแนวทางในการพิจารณาว่าเป็นข้อตกลงสัมปทานบริการและข้อตกลงดังกล่าว จะต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดภายใต้บทที่ 27 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* หรือไม่ นอกจากนี้ แผนภาพนี้ ยังแสดงให้เห็นถึงการกำหนดวิธีทางบัญชีที่เหมาะสมภายใต้บทที่ 27 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ*



ก) การรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 1 กิจการ (ผู้ประกอบการ) ได้เข้าทำข้อตกลงกับหน่วยงานรัฐบาล (ผู้ให้สัมปทาน) ระยะเวลาสัมปทาน 30 ปี โดยเงื่อนไขของข้อตกลงกำหนดให้ผู้ประกอบการสร้างโรงพยาบาลให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี และมีหน้าที่บำรุงรักษาและให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลเป็นระยะเวลา 27 ปี (ปีที่ 4 ถึงปีที่ 30) โดยต้องเป็นตามเกณฑ์มาตรฐานที่กำหนดโดยหน่วยงานรัฐบาล นอกจากนี้ เงื่อนไขยังกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องส่งมอบโรงพยาบาลให้กับผู้ให้สัมปทานเมื่อสิ้นสุดปีที่ 30 โดยโรงพยาบาลต้องให้ดำเนินการบริการจนถึงปีที่ 30 ซึ่งข้อตกลงได้สิ้นสุดลง

เงื่อนไขการจ่ายชำระที่ระบุในข้อตกลงนั้น กำหนดให้ผู้ให้สัมปทานต้องจ่ายชำระให้กับผู้ประกอบการเป็นจำนวนเงิน 100,000 บาทในปีที่ 4 (ปีแรก) และหลังจากนั้นในปีที่ 5 ถึงปีที่ 30 ผู้ให้สัมปทานจะจ่ายชำระให้ในอัตราการเติบโตที่ร้อยละ 3 ต่อปีเพื่อให้โรงพยาบาลสามารถให้ดำเนินการบริการกับประชาชนได้

การวิเคราะห์รายการ

ผู้ประกอบการรับรู้รายได้และต้นทุนจากการทำสัญญา โดยถือปฏิบัติตามบทที่ 18 เรื่อง รายได้ (สำหรับรายได้ดอกเบี้ย) และบทที่ 19 เรื่อง การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายได้และต้นทุนของแต่ละกิจกรรม (ตามข้อตกลงนี้) จะรับรู้โดยอ้างอิงกับอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จของแต่ละกิจกรรม โดยเริ่มจากช่วงของกิจกรรมการให้บริการก่อสร้างโรงพยาบาล และช่วงของกิจกรรมการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล ทั้งนี้ โรงพยาบาลนั้นจะไม่ถูกแสดงเป็นรายการอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการ

แม้ว่าผู้ให้สัมปทานจะจ่ายชำระให้กับผู้ประกอบการในขณะที่ผู้ประกอบการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลในปีที่ 4 ถึงปีที่ 30 การจ่ายชำระดังกล่าวโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นการจ่ายชำระค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการก่อสร้างและการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล

จำนวนเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทานถือเป็นสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดตามจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้จากผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้างและการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล ทั้งนี้ จำนวนเงินจากการให้บริการก่อสร้างในปี ให้กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงิน และวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติโดยรับรู้ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้ (1) ราคาทุนตัดจำหน่าย หรือ (2) มูลค่ายุติธรรมผ่านส่วนของเจ้าของโดยตรง หรือ (3) มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุน

ตัวอย่างที่ 2 อ้างอิงข้อมูลเดิมตามตัวอย่างที่ 1

มูลค่ายุติธรรมและต้นทุนของการให้บริการก่อสร้างในแต่ละปี (ปีที่ 1 ถึงปีที่ 3) เป็นดังนี้

ปีที่	มูลค่ายุติธรรม (บาท)	ต้นทุน (บาท)
1	50,000	42,000
2	52,000	44,000
3	80,000	69,000

กิจการประมาณการอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาโดยใช้อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ซึ่งเท่ากับร้อยละ 7.37833

ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลต่อปี (ซึ่งรวมถึงค่าบำรุงรักษา) ประมาณการในปีที่ 4 (ปีแรก) เท่ากับ 79,500 บาท และต้นทุนดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 3 ต่อปีในปีที่ 5 ถึงปีที่ 30

มูลค่ายุติธรรมของการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล (รายได้) ประมาณการจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องบวกเพิ่มร้อยละ 10 โดยอิงจากราคาที่ลูกค้าจะถูกเรียกเก็บได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

กระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องทั้งหมด กิจการได้รับชำระ/จ่ายชำระ ณ วันสิ้นปี

การวิเคราะห์รายการ

จำนวนเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน (ในส่วนของการให้บริการก่อสร้าง) เข้านิยามของการเป็นลูกหนี้ (ซึ่งคือสินทรัพย์ทางการเงินประเภทหนึ่ง) ตามบทที่ 7 เรื่อง ลูกหนี้ โดยจะวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้ ณ สิ้นปีที่ 1 มูลค่าของลูกหนี้จะแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้างที่แล้วเสร็จในระหว่างปี ส่วนการวัดมูลค่าในภายหลังนั้นมูลค่าของลูกหนี้ดังกล่าวจะวัดด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ทั้งนี้ ณ สิ้นปีที่ 2 และปีที่ 3 (ในระหว่างการก่อสร้าง) มูลค่าของลูกหนี้จะเพิ่มขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้างที่แล้วเสร็จในปีนั้นๆ

ตารางด้านล่างนี้เป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากการให้บริการและต้นทุนการให้บริการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้



(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
ปีที่	เงินที่จะได้รับ	ต้นทุน	รายได้	สินทรัพย์ทาง การเงิน ณ สิ้นปี	รายได้ทาง การเงิน	กำไรสุทธิ
1	-	(42,000)	50,000	50,000	-	8,000
2	-	(44,000)	52,000	105,689	3,689	11,689
3	-	(69,000)	80,000	193,487	7,798	18,798
4	100,000	(79,500)	87,450	195,213	14,276	22,226
5	103,000	(81,885)	90,074	196,691	14,403	22,592
6	106,090	(84,342)	92,776	197,889	14,513	22,947
7	109,273	(86,872)	95,559	198,776	14,601	23,288
8	112,551	(89,478)	98,426	199,318	14,666	23,614
9	115,928	(92,162)	101,378	199,474	14,706	23,922
10	119,406	(94,927)	104,420	199,206	14,718	24,211
11	122,988	(97,775)	107,553	198,469	14,698	24,476
12	126,678	(100,708)	110,779	197,214	14,644	24,715
13	130,478	(103,729)	114,102	195,389	14,551	24,924
14	134,392	(106,841)	117,525	192,938	14,416	25,100
15	138,424	(110,046)	121,051	189,801	14,236	25,241
16	142,577	(113,347)	124,682	185,910	14,004	25,339
17	146,854	(116,747)	128,422	181,195	13,717	25,392
18	151,260	(120,249)	132,274	175,578	13,369	25,394
19	155,798	(123,856)	136,242	168,977	12,955	25,341
20	160,472	(127,572)	140,329	161,301	12,468	25,225
21	165,286	(131,399)	144,539	152,456	11,901	25,041
22	170,245	(135,341)	148,875	142,334	11,249	24,783
23	175,352	(139,401)	153,341	130,825	10,502	24,442
24	180,613	(143,583)	157,941	117,806	9,653	24,011
25	186,031	(147,890)	162,679	103,146	8,692	23,481
26	191,612	(152,327)	167,560	86,705	7,610	22,843
27	197,360	(156,897)	172,587	68,329	6,397	22,087
28	203,281	(161,604)	177,764	47,854	5,042	21,202
29	209,379	(166,452)	183,097	25,102	3,531	20,176
30	215,660	(171,446)	188,591	-	1,852	18,997
รวม	4,070,988	(3,391,376)	3,742,016		328,857	679,497

หมายเหตุ: รายละเอียดและวิธีการคำนวณตัวเลขในตาราง



คอลัมน์ ที่	รายละเอียด
(1)	แสดงถึงปีที่ (ตามรอบระยะเวลาของสัญญา)
(2)	แสดงถึงเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน ซึ่งสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไป เงินที่จะได้รับดังกล่าวจะมีอัตราการเติบโตร้อยละ 3 ต่อปี ตัวอย่างการคำนวณ เงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทาน ณ สิ้นปีที่ 5 = เงินที่จะได้รับ ณ สิ้นปีที่ 4 x อัตราการเติบโตร้อยละ 3 $103,000 \text{ บาท} = 100,000 \text{ บาท} \times (1 + 0.03)$
(3)	แสดงถึงต้นทุน โดยสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 แสดงถึงต้นทุนการให้บริการก่อสร้าง และสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไป แสดงถึงต้นทุนการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลซึ่งต้นทุนดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 3 ต่อปี ตัวอย่างการคำนวณ ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 5 = ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 4 x อัตราการเติบโตร้อยละ 3 $81,885 \text{ บาท} = 79,500 \text{ บาท} \times (1 + 0.03)$
(4)	แสดงถึงรายได้ โดยสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้าง และสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไปแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล (คำนวณจากต้นทุนที่เกี่ยวข้องบวกเพิ่มร้อยละ 10) ตัวอย่างการคำนวณ รายได้สำหรับปีที่ 5 = ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 5 x อัตราส่วนเพิ่มร้อยละ 10 $90,074 \text{ บาท} = 81,885 \text{ บาท} \times (1 + 0.10)$
(5)	แสดงถึงลูกหนี้ (สินทรัพย์ทางการเงิน) ในส่วนของการให้บริการก่อสร้าง โดยคำนวณจากมูลค่าของลูกหนี้ปีก่อนคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ร้อยละ 7.37833) หักด้วยเงินรับจากผู้ให้สัมปทานที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการก่อสร้าง (กล่าวคือ ส่วนเกินระหว่างเงินที่จะได้รับจากผู้ให้สัมปทานที่แสดงในคอลัมน์ (2) กับมูลค่ายุติธรรมของการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลสำหรับปีที่แสดงในคอลัมน์ (4)) ตัวอย่างการคำนวณ มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 5 = มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 4 x อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง - เงินรับจากผู้ให้สัมปทานที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการก่อสร้าง $196,691 \text{ บาท} = 195,213 \text{ บาท} \times (1 + 0.0737833) - (103,000 \text{ บาท} - 90,074 \text{ บาท})$ สำหรับช่วงระหว่างการก่อสร้าง (ปีที่ 1 ถึงปีที่ 3) มูลค่าของสินทรัพย์ทางการเงินแต่ละปีจะเพิ่มขึ้นด้วยมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้างที่แล้วเสร็จในปีนั้น ๆ ตัวอย่างการคำนวณ มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 2 = มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้ ณ สิ้นปีที่ 1 x อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง - เงินรับจากผู้ให้สัมปทานที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการก่อสร้าง + มูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้างสำหรับปีที่ 2 $105,689 \text{ บาท} = 50,000 \text{ บาท} \times (1 + 0.0737833) - (0 \text{ บาท} + 52,000 \text{ บาท})$
(6)	แสดงถึงรายได้ทางการเงิน (คำนวณจากสินทรัพย์ทางการเงินปีก่อนหน้าคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง) ตัวอย่างการคำนวณ

คอลัมน์ ที่	รายละเอียด
	รายได้ทางการเงินสำหรับปีที่ 5 = มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทางการเงิน ณ สิ้นปีที่ 4 x อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง 14,403 บาท = 195,213 บาท x 0.0737833
(7)	แสดงถึงกำไรสุทธิ ซึ่งคือผลต่างระหว่างรายได้ (คอลัมน์ (4)) หักด้วยต้นทุน (คอลัมน์ (3)) บวกด้วยรายได้ทางการเงิน (คอลัมน์ (6)) ตัวอย่างการคำนวณ กำไรสุทธิสำหรับปีที่ 5 = รายได้สำหรับปีที่ 5 - ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 5 + รายได้ทางการเงินสำหรับปีที่ 5 22,592 บาท = 90,074 บาท - 81,885 บาท + 14,403 บาท

ข) การรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่างที่ 3 ข้อเท็จจริงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 แต่เงื่อนไขการจ่ายชำระตามข้อตกลงนั้นอนุญาตให้ผู้ประกอบการสามารถเรียกเก็บค่าบริการจากคนไข้สำหรับการใช้บริการโรงพยาบาล (แทนการได้รับรายได้จากผู้ให้สัมปทาน) ซึ่งราคาค่าบริการนั้นกำกับโดยผู้ให้สัมปทาน ผู้ประกอบการประมาณรายได้ค่าบริการจากคนไข้ในปีที่ 4 (ปีแรก) เท่ากับ 100,000 บาท และรายได้ค่าบริการนี้จะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 3 ต่อปีในปีที่ 5 ถึงปีที่ 30

การวิเคราะห์รายการ

ผู้ประกอบการสร้างและให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลสำหรับผู้ให้สัมปทานเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากคนไข้สำหรับการใช้บริการโรงพยาบาลในปีที่ 4 ถึงปีที่ 30 สิทธิดังกล่าวถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการนี้ไม่ใช่สิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดเพราะรายได้นั้นขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของคนไข้ ผู้ประกอบการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 11 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 4 อ้างอิงข้อมูลเดิมตามตัวอย่างที่ 3

ในช่วงระหว่างการก่อสร้าง ผู้ประกอบการประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้าง มูลค่ายุติธรรมและต้นทุนของการให้บริการก่อสร้างในแต่ละปี (ปีที่ 1 ถึงปีที่ 3) เป็นดังนี้

ปีที่	มูลค่ายุติธรรม (บาท)	ต้นทุน (บาท)
1	50,000	42,000
2	52,000	44,000
3	80,000	69,000

ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลต่อปี (ซึ่งรวมถึงค่าบำรุงรักษา) ประมาณการในปีที่ 4 (ปีแรก) เท่ากับ 79,500 บาท และต้นทุนดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 3 ต่อปีในปีที่ 5 ถึงปีที่ 30

กระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องทั้งหมด กิจการได้รับชำระ/จ่ายชำระ ณ วันสิ้นปี

การวิเคราะห์รายการ

ผู้ประกอบการรับรู้รายได้และต้นทุนจากการทำสัญญา โดยถือปฏิบัติตามบทที่ 18 เรื่อง รายได้ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายได้และต้นทุนของแต่ละกิจกรรม (ตามข้อตกลงนี้) จะรับรู้โดยอ้างอิงกับอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จของแต่ละกิจกรรม โดยเริ่มจากช่วงของกิจกรรมการให้บริการก่อสร้างโรงพยาบาล และช่วงของกิจกรรมการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล ทั้งนี้ โรงพยาบาลนั้นจะไม่ถูกแสดงเป็นรายการอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการให้บริการการก่อสร้างโรงพยาบาลกับผู้ให้สัมปทานเพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิไม่มีตัวตน (สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากคนไข้สำหรับการใช้บริการโรงพยาบาลในปีที่ 4 ถึงปีที่ 30) และการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาล

ในช่วงระหว่างการก่อสร้างตามข้อตกลงนั้น สิทธิของผู้ประกอบการ (ซึ่งคือมูลค่าสะสมของสิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากคนไข้สำหรับการใช้บริการโรงพยาบาลในอนาคต) จะรับรู้เป็นสิทธิไม่มีตัวตน ผู้ประกอบการรับรู้สิทธิไม่มีตัวตนด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งถูกประมาณการให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้างที่ทำเสร็จ สิทธิไม่มีตัวตนดังกล่าวจะตัดจำหน่ายตลอดระยะเวลาที่ผู้ประกอบการคาดว่าจะมีสิทธิไว้ใช้ (กล่าวคือ ปีที่ 4 ถึงปีที่ 30)

ตารางด้านล่างนี้เป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากการให้บริการและต้นทุนการให้บริการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
ปีที่	ประมาณการเงินรับ	ต้นทุน	รายได้	สิทธิไม่มีตัวตน ณ สิ้นปี	ค่าตัดจำหน่าย	กำไรสุทธิ
1	-	(42,000)	50,000	50,000	-	8,000
2	-	(44,000)	52,000	102,000	-	8,000
3	-	(69,000)	80,000	182,000	-	11,000
4	100,000	(79,500)	100,000	175,259	(6,741)	13,759
5	103,000	(81,885)	103,000	168,518	(6,741)	14,374



(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
ปีที่	ประมาณ การเงินรับ	ต้นทุน	รายได้	สินทรัพย์ไม่มี ตัวตน ณ สิ้นปี	ค่าตัดจำหน่าย	กำไรสุทธิ
6	106,090	(84,342)	106,090	161,777	(6,741)	15,007
7	109,273	(86,872)	109,273	155,036	(6,741)	15,660
8	112,551	(89,478)	112,551	148,295	(6,741)	16,332
9	115,928	(92,162)	115,928	141,554	(6,741)	17,025
10	119,406	(94,927)	119,406	134,813	(6,741)	17,738
11	122,988	(97,775)	122,988	128,072	(6,741)	18,472
12	126,678	(100,708)	126,678	121,331	(6,741)	19,229
13	130,478	(103,729)	130,478	114,590	(6,741)	20,008
14	134,392	(106,841)	134,392	107,849	(6,741)	20,810
15	138,424	(110,046)	138,424	101,108	(6,741)	21,637
16	142,577	(113,347)	142,577	94,367	(6,741)	22,489
17	146,854	(116,747)	146,854	87,626	(6,741)	23,366
18	151,260	(120,249)	151,260	80,885	(6,741)	24,270
19	155,798	(123,856)	155,798	74,144	(6,741)	25,201
20	160,472	(127,572)	160,472	67,403	(6,741)	26,159
21	165,286	(131,399)	165,286	60,662	(6,741)	27,146
22	170,245	(135,341)	170,245	53,921	(6,741)	28,163
23	175,352	(139,401)	175,352	47,180	(6,741)	29,210
24	180,613	(143,583)	180,613	40,439	(6,741)	30,289
25	186,031	(147,890)	186,031	33,698	(6,741)	31,400
26	191,612	(152,327)	191,612	26,957	(6,741)	32,544
27	197,360	(156,897)	197,360	20,216	(6,741)	33,722
28	203,281	(161,604)	203,281	13,475	(6,741)	34,936
29	209,379	(166,452)	209,379	6,734	(6,741)	36,186
30	215,660	(171,446)	215,660	0	(6,734)	37,480
รวม	4,070,988	(3,391,376)	4,252,988		(182,000)	679,612

หมายเหตุ: รายละเอียดและวิธีการคำนวณตัวเลขในตาราง

คอลัมน์ ที่	รายละเอียด
(1)	แสดงถึงปีที่ (ตามรอบระยะเวลาของสัญญา)
(2)	แสดงถึงประมาณการเงินรับ ซึ่งสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไป เงินรับดังกล่าวจะมีอัตราการเติบโตร้อยละ 3 ต่อปี <i>ตัวอย่างการคำนวณ</i>



คอลัมน์ ที่	รายละเอียด
	ประมาณการเงินรับสำหรับปีที่ 5 = ประมาณการเงินรับสำหรับปีที่ 4 x อัตราการเติบโตร้อยละ 3 $103,000 \text{ บาท} = 100,000 \text{ บาท} \times (1 + 0.03)$
(3)	แสดงถึงต้นทุน โดยสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 แสดงถึงต้นทุนการให้บริการก่อสร้าง และสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไป แสดงถึงต้นทุนการให้ดำเนินการบริการโรงพยาบาลซึ่งต้นทุนดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 3 ต่อปี ตัวอย่างการคำนวณ ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 5 = ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 4 x อัตราการเติบโตร้อยละ 3 $81,885 \text{ บาท} = 79,500 \text{ บาท} \times (1 + 0.03)$
(4)	แสดงถึงรายได้ โดยสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมของการให้บริการก่อสร้าง และสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไปแสดงถึงเงินรับจากคนไข้ของโรงพยาบาล โดยคนไข้จ่ายชำระค่าบริการในเวลาเดียวกันกับที่มาใช้บริการ ดังนั้น รายได้จะถูกรับรู้เมื่อได้ให้บริการ ตัวอย่างการคำนวณ รายได้สำหรับปีที่ 5 = ประมาณการเงินรับสำหรับปีที่ 5 $103,000 \text{ บาท} = 103,000 \text{ บาท}$
(5)	แสดงถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยสำหรับปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 แสดงถึง มูลค่าตามบัญชีสะสมของต้นทุนการให้บริการก่อสร้าง (สินทรัพย์ไม่มีตัวตนระหว่างพัฒนา) และสำหรับปีที่ 4 เป็นต้นไป แสดงถึงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ สิ้นปีแต่ละปี ซึ่งคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของปีก่อนหน้าหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสำหรับปีนั้น ตัวอย่างการคำนวณ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ สิ้นปีที่ 5 = มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ สิ้นปีที่ 4 - ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปีที่ 5 $168,518 \text{ บาท} = 175,259 \text{ บาท} - 6,741 \text{ บาท}$
(6)	แสดงถึงค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยสมมติให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ผู้ประกอบการจะได้รับ (กล่าวคือ 27 ปี โดยตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง) ตัวอย่างการคำนวณ ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปี = ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน / อายุการใช้ประโยชน์ $6,741 \text{ บาท} = 182,000 \text{ บาท} / 27 \text{ ปี}$
(7)	แสดงถึงกำไรสุทธิ ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างรายได้ (คอลัมน์ (4)) หักด้วยต้นทุน (คอลัมน์ (3)) หักด้วยค่าตัดจำหน่าย (คอลัมน์ (6)) ตัวอย่างการคำนวณ กำไรสุทธิสำหรับปีที่ 5 = รายได้สำหรับปีที่ 5 - ต้นทุนการให้ดำเนินการบริการสำหรับปีที่ 5 - ค่าตัดจำหน่ายสำหรับปีที่ 5 $14,374 \text{ บาท} = 103,000 \text{ บาท} - 81,885 \text{ บาท} - 6,741 \text{ บาท}$

บทที่ 28 เรื่อง การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

วันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2566 เป็นต้นไป โดยสามารถนำมาถือปฏิบัติก่อนได้วันบังคับใช้ได้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติ (วันเริ่มต้นปีบัญชีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก) ดังนี้



หมายเหตุ:

*ตามบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

**แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง คือ “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก”

สรุปรายละเอียดการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน ตามการปรับปรุง ดังนี้

1. ปรับงบการเงินย้อนหลัง (Full Retrospective Application)

- กิจกรรมเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- กิจกรรมเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจากสกุลเงินบาทเป็นสกุลเงินอื่น (สามารถเลือกใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้)
- เรื่องอื่น ๆ ที่ไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านไว้เป็นการเฉพาะ

2. วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application)

- กิจกรรมเลือกวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีการตีราคาใหม่
- กิจกรรมไม่ต้องเปิดเผยรายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเปรียบเทียบ
- กิจกรรมเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของคะแนนสะสมที่เกิดจากโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- กิจกรรมเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจากสกุลเงินบาทเป็นสกุลเงินอื่น (สามารถเลือกใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปได้)
- กิจกรรมที่เลือกเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับตราสารอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นงวด ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเปรียบเทียบ
- กิจกรรมเลือกบันทึกรายการรวมธุรกิจเสมือนหนึ่งเป็นการซื้อสินทรัพย์

3. วิธีการปรับย้อนหลังแบบดัดแปลง (Modified Retrospective Application) โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และไม่ปรับย้อนหลังงบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบ

- กิจกรรมวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ ด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยนายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย
- กิจกรรมเลือกวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม
- กิจกรรมมีรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรภายใต้ขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม
- กิจกรรมได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- กิจกรรมเลือกรับรู้รายการและวัดมูลค่าตราสารอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม



4. โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก (TFRS 1) หรือแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

- กิจกรรมการจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย
- กิจกรรมที่มีการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ
- กิจกรรมเลือกใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง
- กิจกรรมเลือกบันทึกการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ หรือ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- กิจกรรมมีธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
- กิจกรรมมีธุรกรรมที่เข้าลักษณะของข้อตกลงสัมปทานบริการ

ขอขอบคุณ

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565) สามารถสำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาช่วยเหลือ แนะนำ และให้คำปรึกษาจากผู้ที่เกี่ยวข้องดังนี้

- คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563 -2566
- คณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ วาระปี 2563 -2566
- รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์ ผศ.วิภาดา ตันติประภา และผศ. ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ ที่ให้ความอนุเคราะห์ในการอ่านทวนตัวอย่างทั้งหมด
- รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์ ที่ให้ความอนุเคราะห์สำหรับตัวอย่างในบทที่ 24 เรื่อง อนุพันธ์และบทที่ 25 เรื่อง การรวมธุรกิจ
- รศ.ดร.กนกพร นาคทับ ที่ให้ความอนุเคราะห์สำหรับตัวอย่างในบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และบทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยคณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี
- IFRS® Foundation—Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard (ในกรณีที่ท่านสนใจสามารถเข้าไปศึกษาเพิ่มเติมได้ที่ลิงค์ >> <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/>)

ฝ่ายวิชาการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

