ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๔๘/๒๕๖๕

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕)

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๐ (๔/๒๕๖๕) เมื่อวันที่ ๙ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๕ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๐/๒๕๕๔ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง ๒๕๖๕) ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๖๕
วรวิทย์ เจนธนากุล
นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

บทที่	เรื่อง	ย่อหน้าที่
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	1.1-1.4
2	ขอบเขต	2.1-2.4
3	กรอบแนวคิด	3.1-3.23
4	การนำเสนองบการเงิน	4.1-4.23
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด	5.1-5.23
6	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	6.1-6.6
7	ลูกหนี้	7.1-7.9
8	สินค้าคงเหลือ	8.1-8.19
9	เงินลงทุน	9.1-9.21
10	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	10.1-10.47
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	11.1-11.44
12	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12.1-12.32
13	ต้นทุนการกู้ยืม	13.1-13.16
14	สัญญาเช่า	14.1-14.64
15	ภาษีเงินได้	15.1-15.2
16	ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	16.1-16.16
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	17.1-17.6
18	รายได้	18.1-18.32
19	การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	19.1-19.9
20	สัญญาก่อสร้าง	20.1-20.24
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	21.1-21.18
22	เกษตรกรรม	22.1-22.18
23	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	23.1-23.15
24	อนุพันธ์	24.1-24.3
25	การรวมธุรกิจ	25.1-25.8
26	การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	26.1-26.3
27	ข้อตกลงสัมปทานบริการ	27.1-27.11
28	วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	28.1-28.21

บทที่ 1

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

ความเป็นมา

1.1 ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการแบ่งระดับของการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินออกเป็น 2 ระดับกล่าวคือ

(1) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities – TFRS for PAEs) ซึ่งอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards – IFRSs) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล โดยนำมาถือปฏิบัติกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และ

(2) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs) ซึ่งจัดทำขึ้นโดยประเทศไทยเอง โดยนำมาถือปฏิบัติกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามที่นิยามไว้ในย่อหน้าที่ 2.2 เพื่อลดภาระและต้นทุนในการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก

1.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 และภายหลังจากนั้นได้มีการออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชีอีกหลายฉบับ เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้นำมาถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ด้วยสภาพแวดล้อม ลักษณะการประกอบธุรกิจ ความซับซ้อนและความหลากหลายของธุรกรรมได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากปี 2554 ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้เพื่อดำเนินการศึกษาและปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น พร้อมทั้งเพิ่มทางเลือกทางบัญชี และสามารถนำมาปฏิบัติได้กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสำหรับประเทศไทย

1.3 หลักสำคัญของการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ

1.3.1 ทำให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น โดยเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับธุรกรรมต่าง ๆ เช่น เกษตรกรรม อนุพันธ์ การรวมธุรกิจ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ข้อตกลงสัมปทานบริการ เป็นต้น

1.3.2 คงความง่ายในทางปฏิบัติ กล่าวคือ คงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมไว้ เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเดิมไม่ถูกกระทบรวมถึงรวบรวมประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องซึ่งมีผลบังคับใช้ในปัจจุบันเข้ามารวมไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เช่น การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล การตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น และ

1.3.3 เพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทางบัญชี เช่น การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ การจัดทำงบการเงินรวม ทางเลือกในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท เป็นต้น

1.4 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะคือการให้แนวทางในการรายงานการเงินที่มีคุณภาพที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ ดังนี้

1.4.1 ส่งเสริมการนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ

1.4.2 สนับสนุนให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพทั้งระดับจุลภาคและระดับมหภาค

1.4.3 เพิ่มความสามารถในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนให้ง่ายขึ้น และช่วยลดต้นทุนของเงินทุน

1.4.4 ส่งเสริมให้เกิดความสม่ำเสมอและเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลทางการเงินที่ช่วยให้ผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่น ซึ่งนำไปสู่การเติบโตของธุรกิจและระบบเศรษฐกิจโดยรวม

บทที่ 2

ขอบเขต

2.1 สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ที่มิใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัท จำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 2.2 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

2.2 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

2.2.1 กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน

2.2.2 กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

2.2.3 บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

2.2.4 กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

2.3 กิจการบางกิจการไม่ได้ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง แต่ได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าให้ดูแลหรือจัดการทรัพยากรทางการเงินของลูกค้าโดยที่ลูกค้าหรือสมาชิก ไม่ได้เข้ามามีส่วนในการบริหารกิจการนั้น กิจการเหล่านี้ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนการท่องเที่ยว ตัวแทนหรือนายหน้าค้าอสังหาริมทรัพย์ โรงรับจำนำ และบริษัทบริหารสินทรัพย์ที่มีสถานภาพเป็นบริษัทจำกัด เป็นต้น

2.4 ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ทุกฉบับโดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

บทที่ 3

กรอบแนวคิด

3.1 กรอบแนวคิดในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมุ่งเน้นการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป ภายใต้ข้อจำกัดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

3.2 ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง

3.3 เกณฑ์คงค้างกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

3.4 การดำเนินงานต่อเนื่อง คือ ข้อสมมติว่ากิจการจะยังคงดำเนินงานอยู่ต่อไปในอนาคต ในการจัดทำงบการเงินฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง โดยต้องจัดทำงบการเงินขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชี หรือหยุดประกอบธุรกิจ หรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากชำระบัญชีหรือหยุดประกอบธุรกิจ หากจากการประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องทำให้ฝ่ายบริหารตระหนักว่ามีความไม่แน่นอนอย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนดังกล่าว ในกรณีที่งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้ พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้นซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ต่างจากเกณฑ์ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดไว้ และเหตุผลที่ไม่อาจถือได้ว่ากิจการเป็นกิจการที่จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ ในการประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ฝ่ายบริหารพิจารณาข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตเป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระดับของการพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี ในกรณีที่กิจการมีการดำเนินงานที่มีกำไรในอดีตและมีความพร้อมที่จะหาแหล่งเงินทุนรองรับ กิจการอาจสรุปได้ว่าการใช้หลักการดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินมีความเหมาะสมแล้ว โดยที่ไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด ในกรณีอื่นฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและจากการคาดหวังในอนาคต กำหนดการชำระคืนหนี้และแหล่งเงินทุนทดแทนที่เป็นไปได้ ก่อนที่จะสามารถสรุปได้ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

3.5 กรอบแนวคิดนี้ครอบคลุมถึง

3.5.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

3.5.2 ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูลของผู้ใช้

3.5.3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน

3.5.4 คำนิยามและการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

3.5.5 การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

3.6 วัตถุประสงค์ของงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คือ การนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

3.7 ข้อมูลที่มีประโยชน์ตามย่อหน้าข้างต้น คือ ข้อมูลทางการเงินที่แสดงผลกระทบของรายการในอดีตที่มีต่อฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน ของกิจการที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสด

3.8 ข้อมูลในงบการเงินยังช่วยผู้ใช้งบการเงินอื่นในการประเมินความสามารถในการดูแล และความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ

ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูลของผู้ใช้

3.9 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์หลักในการสนองความต้องการของเจ้าของกิจการ

3.9.1 เพื่อประเมินฐานะการเงิน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง และผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลารายงานของกิจการ

3.9.2 เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนจากเจ้าของกิจการ

3.9.3 เพื่อประเมินโอกาสในการลงทุนต่อและเป็นปัจจัยในการพิจารณาเกี่ยวกับการบริหารการเงิน

3.10 ข้อมูลในงบการเงินยังมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ ดังต่อไปนี้

3.10.1 ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น

3.10.1.1 เพื่อประเมินความเสี่ยงในการตัดสินใจให้กู้หรือให้สินเชื่อ

3.10.1.2 เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในกระบวนการติดตามสินเชื่อ

3.10.2 หน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ

3.10.2.1 เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการกำกับดูแลการเสียภาษี

3.10.2.2 เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการส่งเสริมการค้าและการลงทุน

3.10.2.3 เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

3.11 วัตถุประสงค์หลักของการรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลดังกล่าวต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานดังต่อไปนี้

3.11.1 เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม – ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมต้องนำเสนอเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจโดยครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

3.11.2 เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ – ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต้องสามารถสร้างความแตกต่างในการตัดสินใจได้อย่างมีสาระสำคัญ โดยช่วยผู้ใช้งบการเงินยืนยันผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต และคาดคะเนผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าในปัจจุบันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

3.12 นอกจากลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานแล้ว ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริม เพื่อแยกข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากกว่าออกจากข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจน้อยกว่าลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มีดังต่อไปนี้

3.12.1 เปรียบเทียบกันได้ – ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องสามารถใช้ในการระบุความแตกต่าง หรือความเหมือนของเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างสองเหตุการณ์ได้ การใช้นโยบายทางการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอจะสามารถช่วยให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้

3.12.2 ยืนยันความถูกต้องได้ – ข้อมูลที่สามารถยืนยันความถูกต้องได้สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินที่มีระดับของความรู้และความเป็นอิสระที่แตกต่างกันเกิดความเห็นที่ยอมรับร่วมกันได้ ถึงแม้จะไม่เห็นด้วยอย่างสมบูรณ์ก็ตาม

3.12.3 ทันต่อเวลา – ข้อมูลที่มีความทันต่อเวลาจะต้องเป็นข้อมูลที่ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ก่อนที่ข้อมูลนั้นจะสูญเสียความสามารถในการมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

3.12.4 เข้าใจได้ – ข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถเข้าใจได้เป็นข้อมูลที่นำเสนออย่างกระชับชัดเจน โดยมีข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานทางการเงินมีความรู้พอควรเกี่ยวกับธุรกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและมีความสามารถที่จะอ่านและวิเคราะห์รายงานทางการเงินได้โดยใช้ความพากเพียรพอควร

ข้อควรพิจารณาอื่น

3.13 ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญ หากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาด และ/หรือลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะ

ซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณี ดังนั้น ความมีสาระสำคัญจึงถือเป็นข้อพิจารณามากกว่าจะเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งข้อมูลต้องมีหากข้อมูลนั้นจะถือว่ามีประโยชน์

3.14 โดยทั่วไป ผู้จัดทำงบการเงินต้องประสบกับความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของโรงงานและอุปกรณ์และจำนวนการเรียกร้องค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญารับประกัน กิจการต้องแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยใช้หลักความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงิน หลักความระมัดระวัง คือ การใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไปและหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป อย่างไรก็ตาม การใช้หลักความระมัดระวังมิได้อนุญาตให้กิจการตั้งสำรองลับหรือตั้งค่าเผื่อไว้สูงเกินไปโดยเจตนาแสดงสินทรัพย์หรือรายได้ให้ต่ำเกินไปหรือแสดงหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายให้สูงเกินไปเนื่องจากจะทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลาง ซึ่งมีผลต่อความน่าเชื่อถือ

3.15 การพิจารณาความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป เป็นประเด็นสำคัญสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมากกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะไม่ได้ประโยชน์จากการประหยัดจากขนาด (Economies of Scale) ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยในการจัดทำรายงานการเงินสูงกว่า และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีทรัพยากรเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินจำกัด

3.16 ในทางปฏิบัติ การสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ ถือเป็นสิ่งจำเป็น วัตถุประสงค์หลัก คือ การหาความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินบรรลุวัตถุประสงค์ แต่ความสำคัญของลักษณะเชิงคุณภาพจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี จึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจเลือกความสมดุลดังกล่าว

การรับรู้รายการและองค์ประกอบของงบการเงิน

3.17 การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงิน หรืองบกำไรขาดทุน (หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แล้วแต่กรณี)

3.18 องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินฐานะการเงินของกิจการ ได้แก่ รายการสินทรัพย์ รายการหนี้สินและรายการส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบดังกล่าวมีความหมายและหลักการรับรู้รายการดังต่อไปนี้

3.18.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต การรับรู้รายการสินทรัพย์ต้องเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ทุกข้อดังนี้

3.18.1.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

3.18.1.2 รายการนั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

3.18.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการ โดยภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ การรับรู้รายการหนี้สินต้องเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการหนี้สินทุกข้อดังนี้

3.18.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการ อันเนื่องมาจากการชำระภาระผูกพัน

3.18.2.2 มูลค่าที่ต้องชำระภาระผูกพันสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

3.18.3 ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

3.19 ในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งในเรื่องของงบการเงินรวมได้ให้ความสำคัญกับ “อำนาจควบคุม” โดยพิจารณาถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจมากกว่า “สัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง” ซึ่งเป็นรูปแบบทางกฎหมาย เนื่องจากบริษัทใหญ่เข้าไปมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทย่อย แม้ว่าบริษัทใหญ่นั้นถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งในบริษัทย่อยก็ตาม เช่น บริษัทใหญ่ให้เงินกู้แก่บริษัทย่อยซึ่งเงินกู้ดังกล่าวถือเป็นแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่ค้ำประกันหนี้สินส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่มีอำนาจแต่งตั้งกรรมการส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้บริษัทใหญ่ต้องรวมบริษัทย่อยเหล่านี้ในการจัดทำงบการเงินรวม

3.20 องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายการรายได้และรายการค่าใช้จ่าย องค์ประกอบดังกล่าวมีความหมายและหลักการรับรู้รายการดังต่อไปนี้

3.20.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยที่ไม่รวมถึง เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้รายได้ตามคำนิยามรวมถึงรายได้จากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติและผลกำไร โดยผลกำไรอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำไรจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น ตามปกติแล้ว ผลกำไรเมื่อมีการรับรู้จะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก โดยมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

3.20.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อันเนื่องมาจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการ

เพิ่มขึ้นของหนี้สิน และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายตามคำนิยามรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติและผลขาดทุน โดยผลขาดทุนอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น ตามปกติแล้ว ผลขาดทุนเมื่อมีการรับรู้จะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก โดยมักแสดงสุทธิจากรายได้ที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

3.21 การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

3.22 เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า ได้แก่

3.22.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายชำระเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้รับจากการก่อหนี้สิน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

3.22.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายชำระเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เทียบเคียงกันกับสินทรัพย์นั้น หรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะต้องใช้ในการชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3.22.3 มูลค่าที่จะได้รับหรือชำระ หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้จากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่การบังคับขายในวันที่วัดมูลค่าของสินทรัพย์นั้น หรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินโดยไม่ต้องคิดลด

3.22.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต ซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิ ซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

3.22.5 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน เช่น ราคาตลาด (ซื้อขายคล่อง) หรือมูลค่าปัจจุบันของราคาที่จะต้องชำระเพื่อโอนหนี้สินให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เป็นต้น

3.23 เกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะใช้ในการจัดทำงบการเงิน คือ ราคาทุนเดิม โดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะอาจต้องแบกรับภาระต้นทุนการจัดทำรายงานการเงินที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่า

ยุติธรรมสูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลดังกล่าว ดังนั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการจึงใช้มูลค่ายุติธรรมหากรายการดังกล่าวมีมูลค่ายุติธรรมจากตลาดที่มีสภาพคล่องสูง เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมสามารถหาได้โดยตรงจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีต้นทุนต่ำ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดทางเลือกในการวัดมูลค่าที่นอกเหนือจากราคาทุนในบางรายการเพื่อให้กิจการพิจารณาปรับใช้ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการ

บทที่ 4

การนำเสนองบการเงิน

4.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้ กำหนดให้งบการเงินที่สมบูรณ์ต้องประกอบด้วย

4.1.1 งบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

4.1.2 งบกำไรขาดทุนหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด

4.1.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในรายการที่เป็นองค์ประกอบต่าง ๆ ของเจ้าของสำหรับงวด

4.1.4 หมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่สำคัญและข้อมูลที่ให้คำอธิบายอื่น

4.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกระแสเงินสด แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกระแสเงินสดก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด*

4.3 กิจการต้องจัดทำงบการเงินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง งบการเงินควรนำเสนอข้อมูลที่เปรียบเทียบได้โดยรายการต่าง ๆ ที่นำเสนอในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบได้กับรายการที่นำเสนอสำหรับงวดก่อน

4.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบการเงินระหว่างกาล แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบการเงินระหว่างกาลก็สามารถจัดทำได้ โดยในการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล กิจการอาจเลือกนำเสนองบการเงินระหว่างกาลตามรูปแบบที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 เรื่อง *การรายงานทางการเงินระหว่างกาล* ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลโดยยกเว้นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เช่น การจัดทำงบกระแสเงินสด การแสดงกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

4.5 รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันแต่ละประเภทที่มีสาระสำคัญต้องแยกแสดงในงบการเงิน รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่ไม่คล้ายคลึงกันแต่ละรายการต้องแยกแสดงในงบการเงินเว้นแต่รายการเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ

4.6 กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้

4.7 งบการเงินของกิจการต้องมีการระบุเอกลักษณ์อย่างชัดเจน โดยต้องแสดงรายการต่อไปนี้

4.7.1 ชื่อของงบการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน (หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) เป็นต้น

4.7.2 ชื่อของกิจการที่เสนอรายงาน และการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลดังกล่าว นับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน

4.7.3 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินชุดที่นำเสนอ

4.7.4 สกุลเงินที่ใช้รายงาน

4.7.5 จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงินในงบการเงิน

งบแสดงฐานะการเงิน

4.8 ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินฐานะการเงิน ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ โดยแยกแสดงการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ดังนี้

4.8.1 สินทรัพย์ต้องจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

4.8.1.1 สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ไม่มีข้อจำกัดในการใช้

4.8.1.2 กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นหรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายใน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

4.8.1.3 กิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้น คือ มีไว้เพื่อค้า

4.8.1.4 กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

4.8.2 หนี้สินต้องจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

4.8.2.1 กิจการคาดว่าจะชำระคืนหนี้สินภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ

4.8.2.2 หนี้สินนั้นถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

4.8.2.3 กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขในการเลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น

(ก) หากก่อนหรือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาวซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นกลายเป็นหนี้สินที่จ่ายคืนเมื่อทวงถาม กิจการจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้นั้นทั้งที่ได้มีการละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ดังกล่าว

(ข) อย่างไรก็ตาม หากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้จ่ายชำระหนี้คืนในทันที กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

4.9 กิจการต้องแสดงรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินเป็นอย่างน้อย (ถ้ามี) โดยแยกแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน

4.9.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
4.9.2 เงินลงทุนชั่วคราว
4.9.3 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
4.9.4 เงินให้กู้ยืมระยะสั้น
4.9.5 สินค้าคงเหลือ
4.9.6 สินทรัพย์ชีวภาพ ภายในขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง *เกษตรกรรม*
4.9.7 สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
4.9.8 เงินลงทุนในบริษัทย่อย ร่วมหรือการร่วมค้า
4.9.9 เงินลงทุนระยะยาวอื่น
4.9.10 เงินให้กู้ยืมระยะยาว
4.9.11 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
4.9.12 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
4.9.13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
4.9.14 ค่าความนิยม ภายในขอบเขตของบทที่ 25 เรื่อง *การรวมธุรกิจ*
4.9.15 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น
4.9.16 เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน
4.9.17 เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
4.9.18 เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี
4.9.19 เงินกู้ยืมระยะสั้น
4.9.20 ประมาณการหนี้สินระยะสั้น
4.9.21 หนี้สินหมุนเวียนอื่น
4.9.22 เงินกู้ยืมระยะยาว
4.9.23 ประมาณการหนี้สินระยะยาว
4.9.24 หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
4.9.25 ทุนที่ออกและสำรองต่าง ๆ รวมทั้งกำไร (ขาดทุน) สะสม

4.10 กิจการที่ไม่มีหุ้นทุน เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือนิติบุคคลต่างประเทศ ต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งเทียบเท่ากับข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 4.9.25 ของส่วนของเจ้าของแต่ละประเภท

งบกำไรขาดทุนหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบกำไรขาดทุน

4.11 กิจการต้องรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไร (ขาดทุน) ยกเว้นรายการกำไรหรือขาดทุน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

4.12 กิจการต้องแสดงรายการดังต่อไปนี้ในงบกำไรขาดทุนเป็นอย่างน้อย โดยแยกแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน

4.12.1 รายได้

4.12.2 ต้นทุนทางการเงิน ซึ่งประกอบด้วยดอกเบี้ยจ่ายและต้นทุนทางการเงินอื่น ๆ

4.12.3 ภาษีเงินได้

4.12.4 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

4.13 ในการรายงานค่าใช้จ่าย กิจการจะเลือกจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ หรือตามลักษณะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

4.13.1 การจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

4.13.1.1 กิจการต้องรวบรวมและนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามลักษณะของรายการ โดยไม่ปันส่วนตามหน้าที่ต่าง ๆ ภายในกิจการ

4.13.1.2 ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่จำแนกตามลักษณะ เช่น ค่าเสื่อมราคา ซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง ค่าตอบแทนพนักงาน และค่าโฆษณา เป็นต้น

4.13.1.3 ตัวอย่างของงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายสำหรับกิจการผลิต กิจการค้าปลีกและค่าส่ง และกิจการให้บริการแสดงได้ดังนี้

กิจการผลิต

รายได้	
รายได้จากการขาย	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ	XX
งานที่ทำโดยกิจการและบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน	XX
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	XX
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

กิจการค้าปลีกและค้าส่ง

รายได้	
รายได้จากการขาย	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูป	XX
ซื้อ	XX
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

กิจการให้บริการ

รายได้	
รายได้จากการให้บริการ	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

4.13.2 การจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่

4.13.2.1 กิจการต้องรวบรวมและนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามหน้าที่

4.13.2.2 ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่จำแนกตามหน้าที่ เช่น ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าจัดส่งสินค้า และค่าใช้จ่ายเพื่อการบริหาร เป็นต้น

4.13.2.3 กิจการที่เลือกวิธีการจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ อาจเลือกนำเสนองบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียวหรือแบบหลายขั้น

4.13.2.3.1 งบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียว กิจการต้องแสดงรายได้ประเภทต่างๆ และค่าใช้จ่ายประเภทต่างๆ แยกออกจากกัน และแสดงผลต่างของรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นกำไร ดังตัวอย่างต่อไปนี้

รายได้	
รายได้จากการขาย/รายได้จากการให้บริการ	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
ต้นทุนขาย/ต้นทุนการให้บริการ	XX
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX

รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

4.13.2.3.2 งบกำไรขาดทุนแบบหลายขั้น กิจการต้องนำเสนอกำไรในระดับต่าง ๆ ได้แก่ กำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน กำไรก่อนหักต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้ และกำไรสุทธิ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

รายได้จากการขาย/รายได้จากการให้บริการ	XX
ต้นทุนขาย/ต้นทุนการให้บริการ	XX
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	XX
รายได้อื่น	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย	XX
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

4.14 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก็สามารถจัดทำได้ โดยกิจการอาจเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบกำไรขาดทุน หากกิจการมีรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ทั้งนี้รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น คือ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่อนุญาตให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ประกอบด้วย

4.14.1 การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*)

4.14.2 ผลกำไรหรือขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ดูบทที่ 16 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*)

4.14.3 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เผื่อขาย (ดูบทที่ 9 เรื่อง *เงินลงทุน*)

4.14.4 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เผื่อขาย (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 กิจการอาจแสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรหรือขาดทุนไว้ในงบกำไรขาดทุนและตามด้วยส่วนที่แสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นซึ่งงบดังกล่าวจะต้องตั้งต้นด้วยกำไรหรือขาดทุน

4.16 ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องแยกแสดงรายการเป็นรายบรรทัดสำหรับจำนวนเงินสำหรับงวดของส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย (สำหรับในกรณีที่จัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) โดยจัดประเภทตามลักษณะรายการและตามการจัดกลุ่มที่บทต่าง ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้หรือหากมีการอ้างอิงตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เกี่ยวข้องได้กำหนดไว้ ดังต่อไปนี้

4.16.1 จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง และ

4.16.2 จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง

ทั้งนี้จำนวนปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุนในงวดปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นย่อหน้าที่ 4.14.1 และ 4.14.2 ถือเป็นรายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง

4.17 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หากถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15.2) รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ

4.18 กิจการต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงของเจ้าของโดยนำเสนอรายการต่อไปนี้

4.18.1 เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของและจ่ายคืนให้แก่เจ้าของ รวมทั้งส่วนแบ่งกำไร

4.18.2 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลารายงาน

4.18.3 ยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวดของกำไร (ขาดทุน) สะสม และรายการต่าง ๆ ในส่วนของเจ้าของการเปลี่ยนแปลงรายการต่าง ๆ ระหว่างงวดและยอดคงเหลือของรายการนั้น ๆ ณ วันสิ้นงวด

4.18.4 รายการซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

4.19 หมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการต้องแสดงข้อมูลดังต่อไปนี้

4.19.1 ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

4.19.2 สรุปนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

4.19.3 ข้อมูลที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยเป็นการเฉพาะ

4.19.4 ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ภาระผูกพันตามสัญญา

4.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน*

4.21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน*

4.22 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงินก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน*

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 *การร่วมการงาน* และ

(จ) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น*

(ฉ) *แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน*

ยกเว้นการพิจารณาว่าเงินลงทุนดังกล่าวถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม*

บทที่ 5

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

5.1 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ประกอบด้วย (ก) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี และ (ค) ข้อผิดพลาดในงวดก่อน

5.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เช่นเดียวกัน

5.3 การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

5.4 ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม ซึ่งข้อมูลดังกล่าว (ก) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ (ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

นโยบายการบัญชี

5.5 ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มิได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้าเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้

5.5.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

5.5.2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5.5.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เฉพาะรายการนั้นๆ

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

5.6 เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

5.7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

5.8 กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหรือ อนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.9 กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

5.9.1 เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5.9.2 ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

5.10 ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งที่กล่าวข้างต้น

5.11 กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.11.1 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน

5.11.2 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ

5.12 เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโดยการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงิน

ของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน) แต่หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กล่าวคือ ใช้นโยบายบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ นับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

5.12ก การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในบทดังกล่าว มากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามที่กล่าวไว้ในบทนี้

การเปิดเผยข้อมูล

5.13 เมื่อกิจการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้นหรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

5.13.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ

5.13.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

5.13.3 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบญชี

5.13.4 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง

5.13.5 ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

5.13.6 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ

(ก) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ

(ข) งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

5.14 หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

5.14.1 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.14.2 เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

5.14.3 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการ ปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน

5.14.4 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินที่นำเสนอหากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ และงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

5.15 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ด้วยการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ การเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ

การเปิดเผยข้อมูล

5.16 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

5.17 หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

5.18 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน โดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

5.18.1 ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

5.18.2 หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

5.19 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

5.20 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

5.21 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุง

ข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

5.22 การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชีมีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

5.23 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

5.23.1 ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน

5.23.2 สำหรับงบการเงินของงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้ ที่มีผลกระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน

5.23.3 จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ

5.23.4 หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและ รายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

บทที่ 6

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

6.1 เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม

6.2 รายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ เช่น เงินลงทุนที่มีวันครบกำหนดในระยะสั้น กล่าวคือ 3 เดือน หรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา เป็นต้น

6.3 กิจการต้องนำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน

6.4 กิจการไม่ควรนำเสนอเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตัวอย่างของเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน เช่น เงินฝากธนาคารที่กิจการนำไปเป็นหลักประกันการกู้ยืมและไม่สามารถถอนได้ เป็นต้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นสินทรัพย์อื่น โดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน

6.5 หากกิจการมีรายการเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

6.6 เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน ดังนั้น จึงไม่สามารถนำมาหักกลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

<u>บทที่ 7</u>

ลูกหนี้

7.1 ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพยากรหรือประโยชนเชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ เมื่อถึงกำหนดชำระ ลูกหนี้อาจรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

7.1.1 ลูกหนี้การค้า หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กิจการได้ส่งใบแจ้งหนี้หรือได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ซื้อ รายการดังกล่าวนี้อาจอยู่ในรูปของตั๋วเงินรับ

7.1.2 ลูกหนี้อื่น หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ใช่ลูกหนี้การค้า เช่น ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง เงินให้กู้ยืมอื่น เป็นต้น

7.2 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นอาจเกี่ยวข้องกับกิจการที่เป็นอิสระ หรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากลูกหนี้การค้าเกิดจากธุรกรรมการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าลูกหนี้การค้า

7.3 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึงมูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

7.4 การรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยรับให้เป็นไปตามข้อกำหนดในบทที่ 18 เรื่อง *รายได้*

วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ

7.5 วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญสามารถทำได้สามวิธี ได้แก่ วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ และวิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย

7.5.1 วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ คำนวณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ

7.5.2 วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ คำนวณโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนดโดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น

7.5.3 วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย พิจารณาจากความสามารถในการชำระหนี้และจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระจากลูกหนี้

7.6 กิจการต้องรับรู้จำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ควบคู่กับการรับรู้ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าบัญชีลูกหนี้ ในงบแสดงฐานะการเงิน

การตัดจำหน่ายหนี้สูญ

7.7 หากลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้เมื่อครบกำหนดแล้ว และกิจการได้มีการดำเนินการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ให้กิจการจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง

หนี้สูญได้รับคืน

7.8 หากลูกหนี้ที่กิจการตัดจำหน่ายไปแล้วกลับมาชำระหนี้ให้แก่กิจการ ให้กิจการโอนกลับบัญชีลูกหนี้ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืน พร้อมบันทึกรายการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ หรือกิจการสามารถเลือกบันทึกหนี้สูญได้รับคืนเป็นรายได้อื่น ๆ ในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยในนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สูญได้รับคืน

การเปิดเผยข้อมูล

7.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7.9.1 มูลค่าหนี้สูญที่ตัดจำหน่ายระหว่างงวด

7.9.2 หนี้สูญได้รับคืนสำหรับงวด

7.9.3 จำนวนและรายละเอียดของลูกหนี้ที่ใช้เป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน

บทที่ 8

สินค้าคงเหลือ

8.1 สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

8.1.1 ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

8.1.2 อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย

8.1.3 อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

8.2 สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น สินค้าที่ผู้ค้าปลีกซื้อและถือไว้เพื่อขาย หรือ ที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบ และวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในกระบวนการผลิต และในกรณีที่เป็นกิจการให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรวมถึงต้นทุนงานให้บริการส่วนที่กิจการยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้

8.3 บทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย

8.3.1 ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ สินค้าคงเหลือเหล่านั้นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อกิจการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

8.3.2 นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือโดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า) ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

8.4 สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

8.5 ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

ต้นทุนในการซื้อ

8.6 ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อากรขาเข้าและภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ ในการคำนวณต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออก

ต้นทุนแปลงสภาพ

8.7 ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ หมายถึง ต้นทุนการผลิตที่ใช้ในการแปลงสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปลงสภาพ ประกอบด้วย ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงาน และการบริหารโรงงาน เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น

ต้นทุนงานให้บริการ

8.8 ในกรณีที่กิจการให้บริการมีสินค้าคงเหลือให้วัดมูลค่าสินค้าดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแลและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

การคำนวณต้นทุน

8.9 ในการคำนวณต้นทุนของสินค้าเมื่อขาย กิจการอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้วิธีราคาเจาะจง หรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด

ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

8.10 ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหายหรือเกิดความล้าสมัยบางส่วนหรือทั้งหมดหรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนในการทำต่อให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าขายได้เพิ่มขึ้น การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้

8.11 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

8.12 การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาจากสินค้าแต่ละประเภท แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน

8.13 กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาต่ำกว่าราคาทุน ให้กิจการปรับลดมูลค่าวัตถุดิบและวัสดุอื่นให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในสถานการณ์เช่นนี้ ต้นทุนเปลี่ยนแทนของวัตถุดิบและวัสดุอื่นอาจเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

8.14 กิจการต้องไม่ปรับมูลค่างานระหว่างทำให้ลดต่ำกว่าราคาทุน หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากงานระหว่างทำนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้น อย่างไรก็ตาม หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากงานระหว่างทำนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาต่ำกว่าราคาทุน ให้กิจการปรับลดมูลค่างานระหว่างทำให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าสำเร็จรูปหักต้นทุน โดยประมาณในการทำต่อให้เสร็จ

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

8.15 เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

8.16 มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลง ส่วนผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย เป็นต้น) ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหารในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น

8.17 โดยปกติกิจการสามารถขายสินค้าคงเหลือจากงวดก่อนในงวดปัจจุบัน ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงวดปัจจุบัน โดยนำไปหักจากต้นทุนขายสำหรับงวดปัจจุบัน

8.18 สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของอาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง เป็นต้น สินค้าที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

8.19 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

8.19.1 นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

8.19.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภท จำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุการผลิต สำหรับสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำ

8.19.3 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในรอบระยะเวลารายงาน

8.19.4 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงและรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในรอบระยะเวลารายงาน

8.19.5 มูลค่าการบันทึกกลับรายการมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลง และรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในรอบระยะเวลารายงานก่อน

8.19.6 มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

บทที่ 9

เงินลงทุน

9.1 เงินลงทุน หมายถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนที่กิจการมีไว้ เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล หรืออยู่ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์ที่กิจการได้รับ เช่น ประโยชน์ที่ได้จากความสัมพันธ์ทางการค้า

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

9.2 กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนเป็น

9.2.1 เงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งหมายถึง หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาด โดยมีการซื้อขายตลอดเวลาทำการ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้ มีความเต็มใจ และเป็นอิสระจากกัน และมีการเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน ตัวอย่างของตลาดที่มีลักษณะข้างต้น ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ และตลาดตราสารหนี้ (Bond Electronic Exchange: BEX) เป็นต้น โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

9.2.1.1 หลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดหรือตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

9.2.1.2 หลักทรัพย์เผื่อขาย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดหรือตราสารหนี้ทุกชนิด ซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและในขณะเดียวกันไม่เป็นตราสารหนี้ที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนด

9.2.2 เงินลงทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด

9.3 เงินลงทุนในตราสารหนี้ต้องจัดประเภทตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เผื่อขาย เว้นแต่ว่าตราสารหนี้นั้นเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

9.4 เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9.2 เว้นแต่ว่าตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า

9.5 เงินลงทุนในบริษัทย่อย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ ในทางกลับกัน บริษัทใหญ่ถือว่าไม่มีอำนาจในการควบคุมเมื่อ

บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

9.6 เงินลงทุนในบริษัทร่วม หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนถือว่ามีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน เมื่อผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียง อย่างน้อยร้อยละ 20 ในกิจการที่ไปลงทุนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ยกเว้นในกรณีที่ผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น

9.7 เงินลงทุนในการร่วมค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของผู้ร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้ามีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น

9.8 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ

9.9 ต้นทุนการทำรายการ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น โดยต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ซื้อเงินลงทุนดังกล่าว ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่จ่ายให้กับตัวแทน ที่ปรึกษา นายหน้าและตัวแทนจำหน่าย และค่าภาษีอากรในการโอน ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าของตราสารหนี้ ต้นทุนในการจัดหาเงินทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายใน หรือต้นทุนในการถือครอง

9.10 ราคาทุนของเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกไม่รวมดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้เงินลงทุนดังกล่าวมา เช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย ดอกเบี้ยดังกล่าวรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของเงินลงทุน เป็นต้น

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

เงินลงทุนในตราสารทุน

9.11 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติกิจการจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้หรือไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังงบกำไรขาดทุน หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร

(ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย

9.12 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้าด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เงินลงทุนในตราสารหนี้

9.13 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนด ด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

9.14 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยมูลค่ายุติธรรม และกิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาทุนตัดจำหน่ายและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังงบกำไรขาดทุนหากหลักทรัพย์ นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร (ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย

ค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุน

9.15 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

การจำหน่ายเงินลงทุน

9.16 ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไร (ขาดทุน) ทันทีที่เกิดขึ้น

9.17 หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน มูลค่าตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

9.18 ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากกิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุน นับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายในทันที อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้กิจการต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ

9.19 กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

9.19.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที

9.19.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที

9.19.3 สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

9.19.4 สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

9.19.5 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนด

ในบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้

9.19.6 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

การเปิดเผยข้อมูล

9.20 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน ดังนี้

9.20.1 สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา และระยะเวลาครบกำหนด

9.20.2 สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน และระยะเวลาครบกำหนด

9.20.3 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนและขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน (ถ้ามี)

9.20.4 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาทุน และกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน

9.20.5 ให้เปิดเผยข้อจำกัดในการขายเงินลงทุน เช่น การนำเงินลงทุนไปใช้เป็นหลักประกัน เป็นต้น หากเงินลงทุนข้างต้นมีข้อจำกัดดังกล่าว

บทที่ 10

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.1 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้เช่าหรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลารายงาน

การรับรู้รายการ

10.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้างรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้นทุน ที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

10.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น

10.2.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

10.3 ตามปกติ ชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อนำมาใช้ อย่างไรก็ตาม ชิ้นส่วนอะไหล่ที่สำคัญและอุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งานที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลารายงาน ให้ถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงที่ต้องใช้ร่วมกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องบันทึกชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์นั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

10.4 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุน

10.5 ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

10.5.1 ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

10.5.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

10.5.3 ต้นทุนที่ประมาณที่ดีที่สุดสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่ง

การวัดมูลค่าของราคาทุน

10.6 กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนเว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

10.7 ในการครอบครองอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในสถานการณ์ที่กิจการได้สิทธิในการครอบครองและใช้ประโยชน์เฉพาะพื้นที่ของอาคารชุดหน่วยนั้น และทรัพย์สินส่วนกลางที่มีสิทธิในการใช้ร่วมกันกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ให้กิจการรับรู้ต้นทุนทั้งหมดของการได้มาซึ่งอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้เป็นรายการอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาเป็นหน่วยเดียวกัน

10.8 กิจการต้องปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับรายการสินทรัพย์ทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่ายนั้นและบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน หากสินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่เท่ากันหรือให้ประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งทำให้กิจการต้องใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราที่ไม่เหมือนกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจำเป็นต้องแยกบันทึกอาคารออกจากลิฟท์หรือบันไดเลื่อน และแยกบันทึกอาคารออกจากที่ดิน เป็นต้น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

10.9 ภายใต้เกณฑ์การรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ 10.2 กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นหากรายจ่ายดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็น “ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา” รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่กิจการต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น

10.10 กิจการอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด กิจการต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนตามหลักการของการเลิกรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้

10.11 กิจการอาจจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนด เพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นโดยไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้ต่อเนื่อง กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแทน หากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการตาม

ย่อหน้าที่ 10.2 กิจการต้องพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ในครั้งก่อน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

10.12 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีราคาทุน

10.13 ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

วิธีการตีราคาใหม่

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

10.15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าว

10.16 ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ถือว่าเพียงพอ

10.17 เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.17.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับ

ให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า หรือ

10.17.2 นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่จะถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10.20 และ 10.21

10.18 หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

10.19 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

10.20 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

10.21 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น

10.22 กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสมจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต้องโอนผ่านโดยตรงไปยังกำไรสะสม

10.23 หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้* กิจการต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ค่าเสื่อมราคา

10.24 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากจากกัน

10.25 มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น กิจการต้องไม่คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัด เช่น ที่ดิน เป็นต้น

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

10.26 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

10.27 จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หลังจากหักมูลค่าคงเหลือหรือราคาที่ตีใหม่หลังจากหักมูลค่าคงเหลือ

10.28 มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์

10.29 กิจการควรทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

10.30 การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน เช่น เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้นหรือเมื่อได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน

10.31 ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

10.31.1 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น

10.31.2 การชำรุดเสียหายทางกายภาพที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ ในการดำเนินงาน เช่น จำนวนผลัดในการใช้และแผนการซ่อมแซมและบำรุงรักษา รวมทั้งการดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์

10.31.3 ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงความต้องการในสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นผลผลิตจากสินทรัพย์นั้น

10.31.4 ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

10.32 ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร

10.33 หากกิจการรวมต้นทุนสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นทุนนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

10.34 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

10.35 กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

10.36 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต เป็นต้น วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การคิดค่าเสื่อมราคาต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าตามบัญชีภายหลังค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่กำหนดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่นั้น

การลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.37 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

ลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ รวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ถูกใช้งานอีกต่อไป การเกิดภาวะซบเซาของตลาดอสังหาริมทรัพย์อย่างรุนแรงติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน ซึ่งไม่สามารถคาดการณ์ได้ว่าภาวะดังกล่าวจะหมดไปเมื่อไร เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป (ไม่จำเป็นต้องเป็นราคาที่ประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระ) และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

10.38 ในการประมาณผลขาดทุนตามย่อหน้าที่ 10.37 กิจการสามารถพิจารณามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ (ตามวิธีคำนวณที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*) แทนประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายได้ หากสามารถประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

10.39 กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย หากกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขายโดยพิจารณาจากการที่มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้น

10.40 เมื่อกิจการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

10.40.1 วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อ ๆ ไปของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันที เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย

10.40.2 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน 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*

การเลิกรับรู้รายการ

10.41 กิจการต้องเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.41.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์

10.41.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

10.42 มูลค่าตามบัญชี คือ จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

10.43 ในกรณีที่กิจการเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

10.44 ในกรณีที่กิจการเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อกิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ โดยผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

10.45 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท

10.45.1 เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชี ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

10.45.2 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

10.45.3 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

10.45.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ และค่าเผื่อการลดมูลค่า ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง

10.45.4.1 มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

10.45.4.2 มูลค่าของสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

10.45.4.3 ค่าเสื่อมราคา

10.45.4.4 ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าและการกลับรายการผลขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน (ถ้ามี)

10.45.4.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น

10.46 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงินด้วย

10.46.1 ข้อบ่งชี้ว่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีมูลค่าลดลงอย่างถาวร

10.46.2 จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

10.46.3 จำนวนเงินภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.47 ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้เพิ่มเติม

10.47.1 วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

10.47.2 ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่ หากกรณีที่ไม่ได้ใช้ผู้ประเมินราคาอิสระ กิจการต้องบอกถึงวิธีการประมาณการของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว

10.47.3 สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะรับรู้หากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน

10.47.4 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) และจากการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน และ

10.47.5 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น

บทที่ 11

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน และฟิล์มภาพยนตร์ เป็นต้น

11.2 สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ

11.2.1 สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ

11.2.2 ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

การรับรู้รายการ

11.3 กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

11.3.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชนเชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น

11.3.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

11.4 กิจการต้องประเมินความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสภาวะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

11.5 ในบางกรณี กิจการก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ตัวอย่างของรายจ่ายที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้

11.5.1 รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ หรือรายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกรรมวิธีใหม่

11.5.2 รายจ่ายในกิจกรรมการอบรมบุคลากรต่าง ๆ

11.5.3 รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย

11.5.4 รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่ หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

11.6 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก

11.7 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย

11.7.1 ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

11.7.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์

11.8 ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย

11.8.1 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

11.8.2 ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

11.8.3 ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน

11.9 ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย

11.9.1 ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)

11.9.2 ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน)

11.9.3 ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

11.10 กิจการอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.11 กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ให้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น เว้นแต่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในดังกล่าวเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ

11.12 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ กิจการต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

11.12.1 ขั้นตอนการวิจัย

11.12.2 ขั้นตอนการพัฒนา

การวิจัย หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

การพัฒนา หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างเป็นสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ

11.13 หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

ขั้นตอนการวิจัย

11.14 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

11.15 ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้

11.15.1 กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่

11.15.2 การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ

11.15.3 การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ

11.15.4 สูตรการออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้ สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ

ขั้นตอนการพัฒนา

11.16 กิจการจะรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

11.16.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้

11.16.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

11.16.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย

11.16.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เหนืออื่นใดกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหาก

กิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

11.16.5 กิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้

11.16.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

11.17 ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณีกิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย

11.18 ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่

11.18.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้

11.18.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่

11.18.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถ ทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้

11.18.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น

11.19 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนงานธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และกิจการมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้

11.20 ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

11.21 รายจ่ายสำหรับตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.22 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นครั้งแรก

11.23 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้ว กลับมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

11.24 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของผู้บริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่

11.24.1 ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.24.2 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.24.3 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย

11.24.4 ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.25 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.25.1 รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้

11.25.2 ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้

11.25.3 รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

11.26 กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

11.27 ภายหลังจากการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์ หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

11.28 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่ทำให้สิทธิในสินทรัพย์ลดลง เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป (ไม่จำเป็นต้องเป็นราคาที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ) และราคาขายดังกล่าวมีจำนวนเงินต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

อายุการใช้ประโยชน์

11.29 กิจการต้องประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าจะกำหนดอายุได้หรือไม่ และหากสามารถกำหนดได้ อายุการใช้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการจะพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ

11.30 ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง

11.30.1 การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาฝ่ายบริหารอื่นสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

11.30.2 วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน

11.30.3 ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ

11.30.4 เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลิตผลจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.30.5 การโต้ตอบจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

11.30.6 ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของกิจการที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว

11.30.7 ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และขอบเขตตามกฎหมายหรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ

11.30.8 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นของกิจการหรือไม่

11.31 อายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนมิได้หมายถึงไม่มีที่สิ้นสุด อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และยังรวมถึงความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุถึงระดับดังกล่าว แม้ว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีเวลายาวนานหรือไม่ทราบแน่นอน แต่ตามปกติแล้วต้องมีวันสิ้นสุดความไม่แน่นอนอาจเป็นเหตุให้กิจการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่กิจการจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริงจนไม่สมเหตุสมผล

11.32 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นจะต้องไม่เกินอายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายนั้นมีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็นสาระสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

11.33 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่ให้ประโยชน์ได้ วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

11.34 วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกงวด นอกจากว่ารูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป

11.35 สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ไม่เกิน 10 ปี

มูลค่าคงเหลือ

11.36 กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

11.36.1 บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์

11.36.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

11.36.2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

11.36.2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

11.37 ในกรณีที่กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือตามข้อยกเว้นในย่อหน้าที่ 11.36 ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคาขายที่มีอยู่ ณ วันที่มีการประมาณสำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่อายุการใช้ประโยชน์กำลังจะสิ้นสุดลง ณ วันที่ประมาณการนั้น

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่าย วิธีการตัดจำหน่ายและมูลค่าคงเหลือ

11.38 กิจการควรทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายอย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

11.39 กิจการควรทบทวนมูลค่าคงเหลือและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างสม่ำเสมอ หากกิจการคาดว่ามูลค่าคงเหลือและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าตัดจำหน่ายใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การเลิกใช้และการจำหน่าย

11.40 กิจการต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ

11.40.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ

11.40.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

11.41 กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไร (ขาดทุน) ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น

11.42 กิจการต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไปแม้จะไม่ได้ใช้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป จนกว่ากิจการจะตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้วหรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามย่อหน้าที่ 10.39 ถึง 10.40

การเปิดเผยข้อมูล

11.43 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท

11.43.1 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.43.2 วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.43.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม ค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดมูลค่า (ถ้ามี)

11.43.4 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

11.43.4.1 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น

11.43.4.2 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด

11.44 นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

11.44.1 มูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

11.44.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

11.44.3 จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.44.4 ข้อบ่งชี้ว่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร

บทที่ 12

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.1 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

12.2 กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของกิจการ

12.3 ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้

12.3.1 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาวมากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

12.3.2 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต ถ้ากิจการยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน

12.3.3 อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนและให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา

12.3.4 อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่า ซึ่งกิจการถือครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาเช่า

12.3.5 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนา เพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

12.4 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

12.4.1 อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย ตัวอย่างเช่น อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ

12.4.2 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น

12.4.3 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ภายในกิจการในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคตและนำมาใช้ภายใน กิจการในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงานไม่ว่า

พนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย

12.4.4 อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน

12.5 อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือการจัดหาสินค้า หรือการให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขายหรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน กิจการต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานนั้นไม่มีนัยสำคัญ

12.6 ในบางกรณี กิจการให้บริการเสริมอื่น ๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีนัยสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของอาคารสำนักงานจัดให้มียามรักษาความปลอดภัยและการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารสำนักงานนั้น ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการเป็นเจ้าของและเป็นผู้บริหารจัดการโรงแรม บริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีนัยสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.7 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และแนวทางที่กำหนดไว้ กิจการต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก

การรับรู้รายการ

12.8 กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

12.8.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.8.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

12.9 กิจการต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรกที่ทำให้กิจการได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และ ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์

12.10 หากชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้มาโดยการเปลี่ยนแทนและเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ

ลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น และต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้น

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

12.11 กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ

12.12 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

12.13 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้

12.13.1 ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร

12.13.2 ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้

12.13.3 จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

12.14 กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่าหากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

12.15 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

วิธีราคาทุน

12.16 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนต้องแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ตามแนวทางที่กำหนดไว้ในบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ในเรื่องวิธีราคาทุนและเรื่องการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.17 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

12.18 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

12.19 หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือเมื่อมีการโอน) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

12.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

การโอน

12.21 การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

12.21.1 เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

12.21.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีไว้เพื่อขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

12.21.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มี ไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.21.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

วิธีราคาทุน

12.22 การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานกับสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.23 ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็น

ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* หรือบทที่ 8 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ*

12.24 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*

12.25 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น 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 กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

12.27 เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

การจำหน่าย

12.28 กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก

12.29 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรม

12.30 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.30.1 กิจการใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม

12.30.2 จำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับ

12.30.2.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.30.2.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษาที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

12.30.2.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

12.30.2.4 มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ลดลงระหว่างงวด (ถ้ามี)

12.30.3 ข้อจำกัดและจำนวนเงินของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีข้อจำกัด หรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายที่มีข้อจำกัด

12.30.4 ข้อตกลงที่สำคัญในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซมบำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีราคาทุน

12.31 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12.30 แล้ว ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีราคาทุน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.31.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

12.31.2 ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ (ถ้ามี)) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

12.31.3 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับ วันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

12.31.3.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการได้มากับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

12.31.3.2 ค่าเสื่อมราคา

12.31.3.3 ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าและการกลับรายการผลขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน (ถ้ามี)

12.31.3.4 การโอนเข้าหรือออกจากรายการสินค้าคงเหลือหรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

12.31.3.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.32 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12.30 แล้ว ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.32.1 แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่

12.32.2 ข้อมูลในการกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

12.32.2.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการได้มากับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

12.32.2.2 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายและการจำหน่ายอื่น ๆ

12.32.2.3 ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

12.32.2.4 การโอนไปหรือโอนจากรายการสินค้าคงเหลือหรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

12.32.2.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

บทที่ 13

ต้นทุนการกู้ยืม

13.1 ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ โดยต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึงดอกเบี้ยที่เกิดจากการเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว รวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืมจำนวนที่ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

13.2 ต้นทุนการกู้ยืมต้องรับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

13.3 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ โรงงาน โรงผลิตพลังงาน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลานานในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข เช่น สินค้าที่ทำการผลิตเป็นประจำ สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากโดยไม่มีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ ในช่วงระยะเวลาสั้นและสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีที่ซื้อ

การรับรู้รายการ

13.4 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

13.5 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต และกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.6 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น เมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้

13.7 สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว

13.8 หากกิจการได้รับเงินกู้มาล่วงหน้าก่อนการเกิดขึ้นของรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในรอบระยะเวลารายงานนั้นต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว

13.9 สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งได้แก่ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ที่คงค้างในระหว่างงวดโดยไม่รวมเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.10 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

13.10.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น

13.10.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

13.10.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

13.11 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์ หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวต้องหักด้วยเงินล่วงหน้า

13.12 การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.13 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสิ้นสุดลงให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต่อไป

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.14 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง

13.15 สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วน

ที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง

การเปิดเผยข้อมูล

13.16 งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

13.16.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด

13.16.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

บทที่ 14

สัญญาเช่า

14.1 สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด

14.2 สัญญาเช่าเงินทุน หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

14.3 สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าเงินทุน

14.4 สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ หมายถึง สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

14.4.1 เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก

14.4.2 เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า

14.4.3 เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม หรือ

14.4.4 เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง

14.5 วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หมายถึง วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้

14.5.1 สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน

14.5.2 ในกรณีของสัญญาเช่าเงินทุน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

14.6 วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล หมายถึง วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายอันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า

14.7 อายุสัญญาเช่า หมายถึง ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า

14.8 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมกับรายการ ดังต่อไปนี้

14.8.1 ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับ ผู้ให้เช่า หรือ

14.8.2 ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้เช่า อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

14.9 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวของกัน

14.10 อายุเชิงเศรษฐกิจ หมายถึง ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

14.10.1 ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชนเชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ

14.10.2 จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

14.11 อายุการใช้ประโยชน์ หมายถึง ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า

14.12 มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน หมายถึง (ก) ทางด้านผู้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือ บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุด ที่จะต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ (ข) ทางด้านผู้ให้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่า และบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้

14.13 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน หมายถึง ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่าซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น

14.14 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

14.15 เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า หมายถึง ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าเงินทุนกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า

14.16 เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า หมายถึง เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

14.17 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ หมายถึง ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

14.18 อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หมายถึง อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนเท่ากับผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่าและต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

14.19 อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้จึงให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น

14.20 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า ซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านไป แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของยอดขายในอนาคต ปริมาณการใช้ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

14.21 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

14.22 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่ และกิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

14.23 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

14.23.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อซึ่งเมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญา ผู้ให้เช่าซื้อจะโอน กรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ

14.23.2 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ เช่น สิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าที่มีราคาประมาณไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์ ถือได้ว่าเป็นราคา ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก

14.23.3 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น เช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมระยะเวลาประมาณอย่างน้อยร้อยละ 80 ของอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

14.23.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับ หรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำ ดังกล่าวมีจำนวนประมาณอย่างน้อยร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

14.24 สถานการณ์ในย่อหน้าก่อน ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทน ซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า

14.25 การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิม และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุเชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

14.26 การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุเชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเข้าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่า ดำเนินงาน

จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า ซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ

14.27 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า องค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่าจะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน ไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดียวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ จะมีอายุเชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด และหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และอาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.28 ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและพิจารณาการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคาร ตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.29 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าก่อนมีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้อายุเชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้เริ่มแรก

14.30 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลดต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

14.31 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่า เงินทุนต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

14.32 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

14.33 ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ

14.34 สัญญาเช่าเงินทุนทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพ และค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานการเงิน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่า หรืออายุการใช้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

14.35 ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่า หรือ ภายในอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

14.36 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าเงินทุนดังต่อไปนี้

14.36.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

14.36.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวน เงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.36.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.36.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.36.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

14.36.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

14.36.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

14.37 นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เรื่องอื่น เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น

สัญญาเช่าดำเนินงาน

14.38 ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา

14.39 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้

14.39.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.39.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.39.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.39.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

14.39.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

14.39.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและจำนวนเงินที่จะได้รับตามสัญญาให้เช่าช่วงที่รับรู้สำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และจำนวนเงินที่จะได้รับจากสัญญาให้เช่าช่วง

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้เริ่มแรก

14.40 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

14.41 ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

14.42 ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

14.43 การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าเงินทุน

14.44 ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในงบกำไรขาดทุนทันที

14.45 สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน ซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามย่อหน้าที่ 10.39 ถึง 10.40

14.46 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก (เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าเงินทุน เป็นต้น) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย

14.47 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

14.47.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย

14.47.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า

14.48 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของ

สินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขาย ซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

14.49 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าเงินทุนดังต่อไปนี้

14.49.1 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้น ตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับ ระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.49.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.49.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.49.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

14.49.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้

14.49.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า

14.49.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้

14.49.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

14.49.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าดำเนินงาน

14.50 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์

14.51 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

14.52 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่า ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

14.53 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรอง หรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า ตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

14.54 ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

14.55 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากการทำสัญญาเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

14.56 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้

14.56.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ โดย แสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.56.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.56.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.56.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

14.56.2 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้

14.56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

14.57 นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น ข้อกำหนดเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การขายและเช่ากลับคืน

14.58 การขายและเช่ากลับคืน คือ การที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

14.59 หากรายการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าเงินทุน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

14.60 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

14.61 ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.61.1 หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไร หรือผลขาดทุนจากการขายทันที

14.61.2 หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า

14.61.3 หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า

14.62 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไร หรือขาดทุนทันที

14.63 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันทีสำหรับสัญญาเช่าเงินทุน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว

14.64 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

บทที่ 15

ภาษีเงินได้

15.1 กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย ให้รับรู้เป็นหนี้สิน

15.2 อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้* อย่างสม่ำเสมอ

บทที่ 16

ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

16.1 ประมาณการหนี้สิน หมายถึง หนี้สินหรือภาระผูกพันปัจจุบันที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ

16.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.2.1 ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งยังไม่มีความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

16.2.2 ภาระผูกพันปัจจุบัน ซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.2.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

16.2.2.2 จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

16.3 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

16.4 กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ให้เปิดเผยรายละเอียดของภาระผูกพันที่มีอยู่ในปัจจุบัน รวมทั้งมูลค่าผลกระทบทางการเงินหากสามารถประมาณได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

16.5 กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13 หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ กิจการไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากอาจทำให้มีการรับรู้รายได้ที่อาจจะไม่มีวันได้รับเลย อย่างไรก็ตาม หากมีความเสมือนแน่นอนว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม

16.6 ประมาณการหนี้สินจะต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

16.6.1 กิจการมีภาระผูกพันปัจจุบัน ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมาน

16.6.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

16.6.3 สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

16.7 ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่ง ต่อไปนี้

16.7.1 สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย)

16.7.2 กฎหมายที่ใช้บังคับ

16.7.3 ผลบังคับตามกฎหมายอื่น

16.8 ภาระผูกพันจากการอนุมาน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

16.8.1 กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผน หรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ

16.8.2 การกระทำตามย่อหน้าที่ 16.8.1 ของกิจการสร้างความคาดหมายที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

16.9 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาระผูกพันปัจจุบันที่พิจารณาว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้แล้วเห็นว่าน่าจะมีอยู่มากกว่าไม่น่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากภาระผูกพันดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สำหรับภาระผูกพันที่พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่น่าจะมีอยู่มากกว่าน่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่กรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเป็นไปได้

16.10 เหตุการณ์ในอดีตที่มีผลทำให้ภาระผูกพันปัจจุบันเกิดขึ้น เรียกว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน เหตุการณ์ในอดีตจะถือเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นเป็นเหตุให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้ เหตุการณ์ดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.10.1 เมื่อการจ่ายชำระภาระผูกพันสามารถมีผลบังคับตามกฎหมาย หรือ

16.10.2 เป็นภาระผูกพันจากการอนุมาน เมื่อเหตุการณ์ซึ่งอาจเป็นการกระทำของกิจการได้สร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงกับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

16.11 หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เป็นแต่เพียงภาระผูกพันปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง การสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อันจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น

เมื่อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ภาระผูกพันปัจจุบันจะมีอยู่ กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นได้

การวัดมูลค่า

ประมาณการที่ดีที่สุด

16.12 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.13 ประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติภาระผูกพันอาจมีจำนวนสูงเกินกว่าที่กิจการจะจ่ายชำระหรือโอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ประมาณการของจำนวนที่สมเหตุผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระหรือโอนภาระผูกพันถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.14 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16.6 ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นอย่างสม่ำเสมอ

การเปิดเผยข้อมูล

16.15 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

16.15.1 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.15.2 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้เพิ่มเติมในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่

16.15.3 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด (เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นและ นำไปลดประมาณการหนี้สิน)

16.15.4 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด

16.16 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

16.16.1 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

16.16.2 สิ่งที่ชี้บอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ

บทที่ 17

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

17.1 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

17.1.1 เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง)

17.1.2 เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

17.2 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์เหล่านั้นเกิดขึ้นภายหลังการประกาศผลกำไรหรือข้อมูลทางการเงินอื่นให้สาธารณชนทราบ

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง

17.3 กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง เช่น คำพิพากษาของคดีความในศาลภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับปรุงจำนวนประมาณการที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้การค้าได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้การค้านั้น การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลารายงานสำหรับจำนวนส่วนแบ่งกำไรหรือการจ่ายโบนัส หากกิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่จะต้องจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือโบนัสนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

17.4 กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง เช่น การลดลงของมูลค่าตลาดของเงินลงทุนระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน โดยปกติ การลดลงของมูลค่าตลาดจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในงวดถัดไป หากกิจการประกาศจ่ายเงินปันผลให้กับเจ้าของภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่รับรู้เงินปันผลดังกล่าวเป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ามีการประกาศจ่ายเงินปันผลหลังรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินเงินปันผลดังกล่าวต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจาก

เงินปันผลดังกล่าวไม่เป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว เงินปันผลดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูล

17.5 กิจการต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และผู้ให้การอนุมัติงบการเงิน หากผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือบุคคลอื่นมีอำนาจแก้ไขงบการเงิน หลังจากที่ได้มีการออกงบการเงินแล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

17.6 เมื่อเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ จะทำให้การไม่เปิดเผยข้อมูลมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ

17.6.1 ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว

17.6.2 ประมาณการผลกระทบทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้

บทที่ 18

รายได้

18.1 รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและรายการกำไร ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

18.2 รายได้ หมายรวมเฉพาะกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือค้างรับซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการ ซึ่งถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นจึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่านายหน้า

การวัดมูลค่าของรายได้

18.3 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

18.4 กิจการต้องกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด

18.5 เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกันกิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ดังกล่าวโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

การขายสินค้า

18.6 กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

18.6.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

18.6.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

18.6.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.6.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.6.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้น อันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.7 กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ

18.8 กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น

18.8.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อ ซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ

18.8.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น

18.8.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญา ซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ

18.8.4 เมื่อผู้ซื้อมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขาย และกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

18.9 กิจการต้องรับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชีนั้นถือเป็นการขายและกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่พอใจในสินค้าในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ พร้อมกับรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนโดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

18.10 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น ในบางกรณี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้ว หรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุมัติให้ส่งเงิน ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติ

ให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

18.11 รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่าการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไข ในข้ออื่น ๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน

18.12 กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามข้อกำหนดในบทที่ 19 เรื่อง *การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์*

18.13 กิจการต้องรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้างตามข้อกำหนดในบทที่ 20 เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

การให้บริการ

18.14 เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

18.14.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.14.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.14.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

18.15 การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลารายงานที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด

18.16 กิจการจะรับรู้รายได้ได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

18.17 โดยทั่วไป กิจการจะสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในทุกข้อต่อไปนี้

18.17.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ

18.17.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน

18.17.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

โดยทั่วไป กิจการต้องมีระบบการจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ภายในกิจการ และกิจการต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการและเมื่อจำเป็นต้องแก้ไขประมาณการดังกล่าว การแก้ไขประมาณการนั้นไม่ถือเป็นการแสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.18 กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี กิจการต้องเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง

18.18.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว

18.18.2 อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้

18.18.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต

ตามปกติเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่ได้สะท้อนถึงระดับของบริการที่ให้ไปแล้ว

18.19 หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาเดียวกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า กิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยการบริการหลัก ซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว

18.20 หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

18.21 ตามปกติ กิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีนั้นคืน กิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.22 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือและมีระดับความน่าจะเป็นไม่เพียงพอที่จะเชื่อถือได้ว่ากิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้

ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

18.23 กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

18.23.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.23.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.24 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

18.24.1 ดอกเบี้ยรับต้องรับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

18.24.2 ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

18.24.3 เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

18.25 หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุอัตราดอกเบี้ยโดยมีดอกเบี้ยคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ กิจการต้องปันส่วนดอกเบี้ยที่ได้รับในเวลาต่อมาระหว่างดอกเบี้ยรับที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาก่อนการซื้อและหลังการซื้อเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อ

18.26 กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตามข้อตกลง จะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์อื่นที่มีระบบและสมเหตุสมผล

18.27 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

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 การให้บริการหรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ 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) ด้วยการปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากการขายเริ่มแรกให้กับคะแนนสะสม (โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม) และส่วนประกอบอื่นของรายการขายนั้น โดยภายหลังจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ต้องคำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ

ตัวการหรือตัวแทน

18.32 การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ กิจการดำเนินการในฐานะตัวการก็ต่อเมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในทางตรงกันข้าม กิจการดำเนินการฐานะตัวแทนเมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยลักษณะข้อบ่งชี้ว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนมีดังนี้

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

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

- กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

- กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ
- จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ หรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

กิจการซึ่งเป็นตัวการต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับ แต่กิจการซึ่งเป็นตัวแทนต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับ (สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับ)

การเปิดเผยข้อมูล

18.33 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

18.33.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ และวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าสำหรับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2 (ถ้ามี)

18.33.2 จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

18.33.2.1 การขายสินค้า

18.33.2.2 การให้บริการ

18.33.2.3 ดอกเบี้ย

18.33.2.4 ค่าสิทธิ

18.33.2.5 เงินปันผล

18.33.3 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ

18.33.4 จำนวนประมาณการหนี้สินสำหรับโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.1 (ถ้ามี) โดยต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.15 หรือจำนวนหนี้สินรายได้รอการรับรู้ ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2 (ถ้ามี)

<u>บทที่ 19</u>

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

19.1 อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอื่นเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

19.2 วิธีการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

19.2.1 การขายที่ดิน

19.2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

19.2.3 การขายอาคารชุด

เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

19.3 โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

การขาย

19.3.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

การขายจะถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ (1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ (2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่า อาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุดและเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ผู้ซื้อ

19.3.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

19.3.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา

เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและค่างวดที่

ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

ผู้ขาย

19.3.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อน ๆ นั้น

(1) มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อมประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

(2) ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

19.3.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

- งานวิศวกรรมและงานออกแบบ
- การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างเหมาก่อสร้าง
- การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่
- การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ
- การวางผัง
- การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขายซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

19.3.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้

ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดินงานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้ ความสามารถ

ดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจาก การดำเนินงานของผู้ขายงานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.3.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่างานจะทำเสร็จได้ตามแผน สิ่งที่ชี้ความก้าวหน้าบางอย่าง ได้แก่

- เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน
- งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว
- แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ที่ขาย
- งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนนทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อบำบัดน้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตามสัญญา

นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวมและขั้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ขายที่ตั้งตามภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบด้วย

19.3.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสาคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมีความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรือ งานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย

วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

19.4 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

19.4.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

19.4.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.4.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 19.4.1–19.4.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.5 กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขดังนี้

19.5.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

19.5.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

19.5.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

19.5.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

19.5.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

19.5.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย

19.5.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

19.5.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.5.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

19.6 การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.6.1 วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่

19.6.1.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

19.6.1.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

19.6.1.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

19.6.2 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

19.6.3 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

19.7 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.7.1 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น

19.7.2 ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

19.7.3 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

19.7.4 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

19.7.5 ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ

19.8 ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 19.4 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

การเปิดเผยข้อมูล

19.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

19.9.1 วิธีการรับรู้รายได้

19.9.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย

บทที่ 20

สัญญาก่อสร้าง

20.1 สัญญาก่อสร้าง หมายถึง สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบเทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย

20.2 สัญญาราคาคงที่ หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่ตกลงกันขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

20.3 สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่ม ซึ่งส่วนเพิ่มนั้นกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าวหรือเป็นจำนวนคงที่

20.4 สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เขื่อน ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ ซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน

20.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้

20.5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้างผู้จัดการ โครงการ หรือสถาปนิก

20.5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลังการรื้อถอนสินทรัพย์

การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง

20.6 เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.6.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน

20.6.2 สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนั้น กิจการและผู้ว่าจ้างสามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้

20.6.3 ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

20.7 กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดียว ไม่ว่ากลุ่มสัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.7.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน

20.7.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตรากำไรร่วมกัน

20.7.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน

20.8 สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สำหรับสินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

20.8.1 สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นในด้านการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์

20.8.2 การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

รายได้ค่าก่อสร้าง

20.9 รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย

20.9.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

20.9.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการดัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.9.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้

20.9.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการก่อสร้าง

20.10 ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้

20.10.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา

20.10.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา

20.10.3 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง

การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

20.11 เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

20.12 ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.12.1 รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.12.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

20.12.3 ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.12.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้

20.13 ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

20.13.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่

20.14 กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญา ซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

20.14.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

20.14.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

20.14.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงเนื้องานที่ทำเสร็จ

20.15 เมื่อกิจการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

20.15.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น

20.15.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง

20.16 เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

20.16.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้

20.16.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

20.17 เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

20.18 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที

การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

20.19 วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างของรอบระยะเวลารายงานก่อน ๆ กับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง ประมาณการต้นทุนการก่อสร้าง หรือประมาณการผลของงานก่อสร้าง ต้องถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการต้องนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณาจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีและ งวดต่อ ๆ ไป

การเปิดเผยข้อมูล

20.20 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

20.20.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด

20.20.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวดและวิธีที่ใช้ในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง

20.21 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

20.21.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน

20.21.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า

20.21.3 จำนวนเงินประกันผลงาน

20.22 กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้

20.22.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญาเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

20.22.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญาเป็นหนี้สินของกิจการ

20.23 สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิ เรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ หักด้วยผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

20.24 สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้น บวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิ เรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ หักด้วยผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

บทที่ 21

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

คำนิยาม

21.1 เงินตราต่างประเทศ หมายถึง เงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินบาท (หรือ หมายถึงเงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 21.17 ถึง 21.18)

21.2 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

21.2.1 ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

21.2.2 กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ

21.2.3 ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

21.3 รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมถึงสัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

21.4 รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

21.5 สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน คือ สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

21.6 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

21.7 วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้น ซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการมักจะถูกนำมาใช้ ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยใน

รอบสัปดาห์หรือรอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ดี หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

21.8 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

21.8.1 รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด

21.8.2 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

21.8.3 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

21.9 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ คือ ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบระหว่าง

21.9.1 ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคืออัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

21.9.2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

21.9.3 ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินบาทแต่จะไม่มีการรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือในทางกลับกัน

21.10 เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

21.11 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น

21.12 เมื่อมีการรับรู้รายการผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบ

ของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย เช่น บทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กำหนดให้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของด้วย (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) เป็นต้น ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในงบกำไรขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย

หน่วยงานต่างประเทศ

21.13 หน่วยงานต่างประเทศ หมายถึง บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมการงาน หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่นนอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสาขา

21.14 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

21.14.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินแต่ละงวด (นั่นคือ รวมถึงงบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบแสดงฐานะการเงินนั้น

21.14.2 รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงในงบกำไรขาดทุน (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

21.14.3 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดให้รับรู้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ซึ่งเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจาก

(1) การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด

(2) การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม

ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น และจะถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น

21.15 ในทางปฏิบัติ อัตราที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ มักจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่าย

อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ จะไม่เหมาะสมถ้าอัตราแลกเปลี่ยนมีความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศในงบการเงินรวมหรืองบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย

21.16 เมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

21.17 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งโดยปกติจะหมายถึงสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สำคัญ

21.18 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท แต่หากกิจการต้องการจัดทำงบการเงินโดยใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท กิจการก็สามารถจัดทำได้ โดยต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

บทที่ 22

เกษตรกรรม

22.1 กิจการต้องถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีของรายการต่อไปนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

22.1 สินทรัพย์ชีวภาพ เว้นแต่พืชเพื่อการให้ผลิตผลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 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 ประกอบด้วยการเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลิตผล และการขยายพันธุ์

22.8 ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้

การรับรู้รายการ

22.9 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

22.9.1 กิจการควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

22.9.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ

22.9.3 มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

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* หรือบทอื่นที่เกี่ยวข้อง

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

วิธีมูลค่ายุติธรรม

22.14 หากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย 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

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีราคาทุน

22.17 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนทุกข้อดังต่อไปนี้

22.17.1 รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม

22.17.2 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

22.17.3 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และ

22.17.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

22.17.4.1 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อ หรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)

22.17.4.2 มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยว หรือการขาย

22.17.4.3 ค่าเสื่อมราคา

22.17.4.4 การเปลี่ยนแปลงอื่น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

22.18 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกข้อดังต่อไปนี้

22.18.1 รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม

22.18.2 วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม และของผลิตผลทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว

22.18.3 รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

22.18.3.1 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

22.18.3.2 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อ หรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)

22.18.3.3 มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยว หรือการขาย

22.18.3.4 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินที่ต่างไป และการแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน (ถ้ามี) และ

22.18.3.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น

บทที่ 23

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

23.1 รัฐบาล หมายถึง รัฐบาล หน่วยงานราชการ และหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานในระดับท้องถิ่น ระดับประเทศหรือระดับระหว่างประเทศ

23.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หมายถึง ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต

23.3 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึง

23.3.1 ความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคหรือคำแนะนำทางด้านการตลาดโดยไม่คิดมูลค่า การให้การค้ำประกันและการให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น และ

23.3.2 รายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ เช่น นโยบายการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐบาลที่มีผลต่อยอดขายบางส่วนของกิจการ เป็นต้น

23.4 ความช่วยเหลือจากรัฐบาล หมายถึง การที่รัฐบาลให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยเฉพาะเจาะจงแก่กิจการใดกิจการหนึ่งหรือกลุ่มกิจการที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนด ทั้งนี้ไม่รวมถึงประโยชน์ที่รัฐบาลให้โดยทางอ้อมซึ่งมีผลต่อสภาพทางการค้าโดยทั่วไป เช่น การจัดสร้างสาธารณูปโภคในพื้นที่ที่มีการพัฒนา หรือการกำหนดข้อจำกัดทางการค้าต่อคู่แข่ง เป็นต้น

23.5 บทนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แก่กิจการในรูปของประโยชน์ที่ใช้ในการกำหนดกำไรหรือขาดทุนทางภาษีหรือสามารถใช้กำหนดหรือจำกัดจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้ ตัวอย่างของประโยชน์ดังกล่าว ได้แก่ ช่วงระยะเวลาปลอดภาษี เครดิตภาษีเงินลงทุน การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และการลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นต้น

การรับรู้รายการ

23.6 กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล จนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า

23.6.1 กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้ และ

23.6.2 กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น

23.7 กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้

23.7.1 กรณีที่เงินอุดหนุนไม่ได้กำหนดเงื่อนไขที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น

23.7.2 กรณีเงินอุดหนุนกำหนดเงื่อนไขที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้เท่านั้น

กรณีเงินอุดหนุนที่ได้รับก่อนเข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นรายได้ กิจการจะต้องรับรู้ไว้เป็นรายได้รอการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

23.8 กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนอย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย

การวัดมูลค่า

23.9 กิจการต้องวัดมูลค่าของเงินอุดหนุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับหรือที่มีสิทธิที่จะได้รับ

การแสดงรายการ

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

23.10 เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ คือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขหลักให้กิจการที่เข้าข่ายได้รับเงินอุดหนุนต้องซื้อ สร้าง หรือจัดหาสินทรัพย์ระยะยาวโดยอาจมีเงื่อนไขรองที่เกี่ยวกับการจำกัดประเภทหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่กิจการต้องจัดหาหรือถือครองสินทรัพย์นั้น

23.11 กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินโดยสามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี ดังนี้

23.11.1 กิจการรับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือ

23.11.2 กิจการนำเงินอุดหนุนมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพ (ในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง)

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

23.12 เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ คือ เงินอุดหนุนอื่นจากรัฐบาลที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

23.13 กิจการอาจแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากหรือแสดงไว้ภายใต้หมวดรายได้อื่น หรืออาจนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปแสดงโดยการหักกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

23.14 การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*)

23.14.1 หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนนั้นไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือลดรายได้รอการรับรู้ด้วย

จำนวนที่ต้องจ่ายคืน นอกจากนั้นกิจการต้องรับรู้ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนจากรัฐบาลนั้นเข้างบกำไรขาดทุนทันที

23.14.2 หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนที่จ่ายคืนนั้นไปหักรายได้รอการรับรู้ที่ได้บันทึกไว้สำหรับเงินอุดหนุนดังกล่าว ในกรณีที่เงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนมีจำนวนสูงกว่าหรือไม่มียอดคงเหลือในบัญชีรายได้รอการรับรู้ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินของเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนนั้นเข้างบกำไรขาดทุนทันที

การเปิดเผยข้อมูล

23.15 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลทุกข้อดังต่อไปนี้

23.15.1 นโยบายการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมทั้งวิธีที่กิจการเลือกใช้ในการแสดงรายการในงบการเงิน

23.15.2 ลักษณะและจำนวนเงินของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ในงบการเงิน

23.15.3 เงื่อนไขที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ และ

23.15.4 ระบุถึงลักษณะ ขอบเขตและระยะเวลาของความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นที่กิจการได้รับประโยชน์โดยตรง (ดูย่อหน้าที่ 23.3)

บทที่ 24

อนุพันธ์

24.1 อนุพันธ์ คือ เครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่น ที่มีลักษณะทั้งสามข้อดังต่อไปนี้

24.1.1 มูลค่าของเครื่องมือทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่ระบุไว้ เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของเครื่องมือทางการเงิน ราคาสินค้าโภคภัณฑ์ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดัชนีราคาหรือดัชนีอัตรา อันดับความน่าเชื่อถือด้านเครดิตหรือดัชนีความน่าเชื่อถือด้านเครดิต หรือตัวแปรอื่น โดยมีเงื่อนไขว่ากรณีของตัวแปรที่ไม่ใช่ตัวแปรทางการเงิน ตัวแปรนั้นไม่ใช่ตัวแปรที่เฉพาะเจาะจงกับคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (บางครั้งเรียกว่ารายการอ้างอิง)

24.1.2 ไม่มีการจ่ายเงินลงทุนสุทธิเมื่อเริ่มแรก หรือจ่ายด้วยจำนวนเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับสัญญาประเภทอื่นซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าในลักษณะเดียวกันต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยตลาด และ

24.1.3 การรับหรือจ่ายชำระจะกระทำในอนาคต

24.2 ตัวอย่างทางปฏิบัติของอนุพันธ์ คือ สัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอร์เวิร์ด สัญญาแลกเปลี่ยนและสัญญาสิทธิเลือก โดยปกติอนุพันธ์มีจำนวนเงินตามสัญญาที่เป็นจำนวนเงินหน่วยสกุลเงิน จำนวนหุ้น จำนวนหน่วยของน้ำหนัก หรือปริมาณหรือหน่วยอื่นที่ระบุไว้ในสัญญา อย่างไรก็ตาม ตราสารอนุพันธ์ไม่ได้กำหนดให้ผู้ถือหรือผู้ออกที่จะลงทุนหรือได้รับจำนวนเงินตามสัญญา ณ วันเริ่มต้นของสัญญา ในอีกลักษณะหนึ่งอนุพันธ์สามารถกำหนดการจ่ายชำระคงที่ หรือการจ่ายชำระจำนวนเงินที่สามารถเปลี่ยนแปลง (แต่ไม่ได้เป็นสัดส่วนตามการเปลี่ยนแปลงของรายการที่อ้างอิง) ตามผลลัพธ์ของเหตุการณ์ในอนาคตบางอย่างที่ไม่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินตามสัญญา ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจกำหนดการจ่ายชำระคงที่เป็นจำนวนเงิน 1,000 หน่วย ถ้าอัตราดอกเบี้ย LIBOR สำหรับระยะเวลา 6 เดือน เพิ่มขึ้นร้อยละ 1 สัญญาดังกล่าวคืออนุพันธ์ แม้ว่าจำนวนเงินตามสัญญาไม่ได้ระบุไว้

24.3 หากกิจการมีรายการอนุพันธ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 24.1 ถึง 24.2 กิจการต้องเลือกถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

24.3.1 เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยกิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินตามสัญญา (ถ้ามี) พร้อมทั้งสนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้เปิดเผยถึงความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนและการจัดการความเสี่ยงของกิจการเพิ่มเติม 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

บทที่ 25

การรวมธุรกิจ

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 ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงานที่ทำให้เกิดผลผลิตหรือสามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิต

25.3.2 ผ่านกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากรที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิต

25.3.3 ผลผลิตดังกล่าวอาจเป็นในรูปแบบของสินค้าหรือบริการที่ให้แก่ลูกค้า หรือผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล หรือดอกเบี้ย หรือผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ

อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตาม หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมามีผลผลิต การมีรายได้ต่อเนื่องเพียงอย่างเดียวไม่ได้เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าทั้งปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญได้ถูกซื้อมาด้วย

25.4 การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ 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 วิธีซื้อตามมาตรฐานการายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* หรือ

25.7.2.2 วิธีตามที่ระบุไว้ใน*แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน* (กรณีเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

25.8 กิจการที่เลือกถือปฏิบัติตามวิธีซื้อตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว เว้นแต่เรื่องของค่าความนิยม ซึ่งค่าความนิยมคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้นั้น กำหนดให้

25.8.1 ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังกล่าวอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น ระยะเวลาการตัดจำหน่ายสำหรับค่าความนิยมที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนค่าความนิยมที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี

25.8.2 ผู้ซื้อต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เว้นแต่จะมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่าการตัดจำหน่ายวิธีอื่นเหมาะสมกว่าภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ ในกรณีที่ผู้ซื้อมีหลักฐานสนับสนุนการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีอื่น ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายที่เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะได้รับจากค่าความนิยมนั้น

25.8.3 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

25.8.4 ผู้ซื้อต้องแสดงรายการค่าความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

บทที่ 26

การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

26.1 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งรวมถึงแร่ธาตุ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน (similar non-regenerative resources) หลังจากที่กิจการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการสกัดทรัพยากรแร่

26.2 หากกิจการมีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.1 กิจการต้องปฏิบัติกับรายการดังกล่าวตามข้อกำหนดทุกข้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง *การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่* เว้นแต่เรื่องของการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าให้กิจการถือปฏิบัติตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.3 ทั้งนี้กิจการต้องใช้วิธีการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอกับการจัดประเภทของสินทรัพย์

26.3 ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น

26.3.1 ช่วงเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลงในระหว่างงวด หรือกำลังจะหมดลงในอนาคตอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวจะไม่มีการต่ออายุ

26.3.2 ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมาก

26.3.3 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ในปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว

26.3.4 มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้ แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับคืนเต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบความสำเร็จหรือจากการขาย

กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าในงบกำไรขาดทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

บทที่ 27

ข้อตกลงสัมปทานบริการ

27.1 กิจการอาจเลือกถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ทั้งหมดในบทนี้ หากกิจการมีรายการ “ข้อตกลงสัมปทานบริการ” ที่เป็นไปตามย่อหน้าที่ 27.2 ถึง 27.3

27.2 ข้อตกลงสัมปทานบริการ หมายถึง ข้อตกลงที่รัฐบาลหรือหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ (ผู้ให้สัมปทาน) ได้ทำสัญญากับผู้ประกอบการภาคเอกชนให้พัฒนา (หรือยกระดับ) ดำเนินการและบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานของผู้ให้สัมปทาน เช่น ถนน สะพาน อุโมงค์ สนามบิน ระบบการจ่ายพลังงาน เรือนจำ หรือ โรงพยาบาล เป็นต้น

27.3 ข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชนจะอยู่ในขอบเขตของบทนี้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

27.3.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการ กลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ และ

27.3.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญใด ๆ ในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด

27.4 ข้อตกลงสัมปทานบริการสามารถแบ่งได้ 2 ประเภท โดยแบ่งตามสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ ดังนี้

27.4.1 ประเภทที่หนึ่ง ผู้ประกอบการได้รับเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน – ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง โดยปกติผู้ให้สัมปทานมีอำนาจที่จะใช้ดุลยพินิจได้เพียงเล็กน้อยที่จะปฏิเสธการจ่ายเงินเนื่องจากข้อตกลงย่อมมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดหากผู้ให้สัมปทานรับประกันตามสัญญาที่จะจ่ายแก่ผู้ประกอบการ (1) ตามจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ หรือ (2) ตามส่วนต่าง (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนที่ได้รับจากผู้ใช้บริการสาธารณะกับจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ แม้ว่าการจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับการที่ผู้ประกอบการจะสามารถดำเนินการให้โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตามคุณภาพที่ระบุไว้หรือตามข้อกำหนดทางด้านประสิทธิภาพ

27.4.2 ประเภทที่สอง ผู้ประกอบการได้รับเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน – ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะไม่ใช่สิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสด เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของสาธารณชน

บางครั้งสัญญาฉบับเดียวกันอาจจะมีทั้งสองประเภท คือ ในกรณีที่รัฐบาลให้การรับประกันโดยไม่มีเงื่อนไขในการที่จะจ่ายเงินค่าก่อสร้างสาธารณูปโภค ผู้ประกอบการจะถือเป็นสินทรัพย์ทาง

การเงิน ในกรณีที่ผู้ประกอบการจะได้รับชำระโดยขึ้นอยู่กับการใช้บริการของประชาชน ผู้ประกอบการจะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

27.5 สินทรัพย์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ดังต่อไปนี้

(1) เงินสด

(2) ตราสารทุนของกิจการอื่น

(3) สิทธิตามสัญญา

(3.1) ที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากกิจการอื่น หรือ

(3.2) ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ หรือ

(4) สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาด้วยตราสารทุนของกิจการเองและเป็น

(4.1) รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีภาระผูกพันในการรับตราสารทุนของกิจการเองเป็นจำนวนที่ผันแปร หรือ

(4.2) รายการที่เป็นอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาเป็นสิ่งอื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ตราสารทุนของกิจการไม่รวมเครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้ เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายซึ่งจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* เครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีและจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* หรือเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสัญญาเพื่อการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในอนาคต

วิธีการทางบัญชี (ด้านผู้ประกอบการ)

27.6 ผู้ประกอบการต้องไม่รับรู้โครงสร้างพื้นฐานเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบการเงิน เนื่องจากผู้ประกอบการไม่มีสิทธิในการควบคุมการใช้โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นบริการสาธารณะ เป็นเพียงการเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐานในฐานะที่เป็นตัวแทนของผู้ให้สัมปทานตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา วิธีปฏิบัติการบัญชีจะขึ้นอยู่กับลักษณะของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งถูกกำหนดโดยอ้างอิงตามเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญา (ถ้ามี)

กรณีสินทรัพย์ทางการเงิน

27.7 ผู้ประกอบการต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง ทั้งนี้ผู้ประกอบการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ทาง

การเงินเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติโดยรับรู้ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

27.7.1 ราคาทุนตัดจำหน่าย หรือ

27.7.2 มูลค่ายุติธรรมผ่านส่วนของเจ้าของโดยตรง หรือ

27.7.3 มูลค่ายุติธรรมผ่านงบกำไรขาดทุน

กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

27.8 ผู้ประกอบการต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ ทั้งนี้ผู้ประกอบการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 11 *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

รายได้จากการให้ดำเนินการ

27.9 รายได้จากการให้ดำเนินการของผู้ประกอบการที่เกิดจากข้อตกลงสัมปทานบริการให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 18 เรื่อง *รายได้*

การเปิดเผยข้อมูล

27.10 ผู้ประกอบการและผู้ให้สัมปทานต้องเปิดเผยข้อมูลของแต่ละข้อตกลงสัมปทานบริการ หรือเปิดเผยข้อมูลตามกลุ่มข้อตกลงสัมปทานบริการที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน (เช่น การเก็บค่าผ่านทาง การบริการด้านโทรคมนาคมและการบริการบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น) โดยต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

27.10.1 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการ

27.10.2 ข้อกำหนดในข้อตกลงสัมปทานบริการที่มีนัยสำคัญ เช่น ระยะเวลาของสัมปทาน วันที่กำหนดราคาใหม่ และ เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาหรือการต่อรองราคาใหม่ เป็นต้น

27.10.3 ลักษณะและขอบเขต (เช่น ปริมาณ ระยะเวลา หรือจำนวนเงิน ตามความเหมาะสม) ของ

27.10.3.1 สิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุในข้อตกลง

27.10.3.2 ภาระผูกพันในการให้บริการ หรือสิทธิในการได้รับบริการที่คาดไว้

27.10.3.3 ภาระผูกพันในการได้มา หรือในการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

27.10.3.4 ภาระผูกพันในการส่งมอบ หรือสิทธิในการได้รับสินทรัพย์ที่ระบุไว้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัมปทาน

27.10.3.5 สิทธิในการต่อสัญญาหรือบอกเลิกสัญญา

27.10.3.6 สิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น การปรับปรุงยกเครื่องครั้งใหญ่ (major overhauls)

27.10.4 การเปลี่ยนแปลงข้อตกลงที่เกิดขึ้นระหว่างงวด และ

27.10.5 การจัดประเภทของข้อตกลงสัมปทานบริการ

27.11 ผู้ประกอบการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้และกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาที่มีการแลกเปลี่ยนการให้บริการก่อสร้างกับสินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

บทที่ 28

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

วันถือปฏิบัติ

28.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

28.2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในบทนี้ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก

28.3 กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28.4 ถึง 28.21 ดังนี้

28.3.1 โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.3.2 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.3.3 โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

28.3.4 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* เป็นต้น

28.4 เว้นแต่ข้อกำหนดที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.5 ถึง 28.21 ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.5 ในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับเรื่องดังต่อไปนี้

28.5.1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

28.5.2 งบการเงินของกลุ่มกิจการ

28.5.3 สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

28.5.4 คำนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

28.5.5 วิธีการตีราคาใหม่ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

28.5.6 วิธีมูลค่ายุติธรรมของรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

28.5.7 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

28.5.8 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

28.5.9 การแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ

28.5.10 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท

28.5.11 เกษตรกรรม

28.5.12 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

28.5.13 อนุพันธ์

28.5.14 การรวมธุรกิจ

28.5.15 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

28.5.16 ข้อตกลงสัมปทานบริการ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

28.6 กิจการที่เลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

งบการเงินของกลุ่มกิจการ

28.7 กิจการที่เลือกจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย ตามบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

28.8 สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

ตามบทที่ 8 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

คำนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

28.9 กิจการต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ไม่ได้อยู่ภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.9.1 โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง หากกิจการเลือกไม่จัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ และ

28.9.2 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.23 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วิธีการตีราคาใหม่ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

28.10 กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

วิธีมูลค่ายุติธรรมของรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

28.11 กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีมูลค่ายุติธรรมตามบทที่ 12 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) นอกจากนี้

28.11.1 หากกิจการเคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในบทที่ 3 เรื่อง *กรอบแนวคิด*) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่กำหนด) ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

28.11.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกสุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

28.11.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

28.11.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูล ตาม 28.11.1 ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและควรเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

28.12 หากกิจการมีรายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 16 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายการดังกล่าวสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

28.13 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18.31 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ

28.14 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท

28.15 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจากสกุลเงินบาทเป็นสกุลเงินอื่น ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปหรือโดยวิธีปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

เกษตรกรรม

28.16 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 22 เรื่อง *เกษตรกรรม* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

28.17 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 23 เรื่อง *เงินอุดหนุนจากรัฐบาล* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

อนุพันธ์

28.18 กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 24 เรื่อง *อนุพันธ์* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.18.1 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.1 กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายการดังกล่าวสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

28.18.2 โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.2 หรือ 24.3.3 และ

28.18.3 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.4

การรวมธุรกิจ

28.19 กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 25 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.19.1 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.1 กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจทั้งหมดที่เกิดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ซึ่งเคยรับรู้รายการภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า

28.19.2 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่ระบุไว้ ดังนี้

28.19.2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.2.1 หรือ

28.19.2.2 *แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.2.2

การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

28.20 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 26 เรื่อง *การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

ข้อตกลงสัมปทานบริการ

28.21 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 27 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

บทที่	เรื่อง	ย่อหน้าที่
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	1.1-1.4
2	ขอบเขต	2.1-2.4
3	กรอบแนวคิด	3.1-3.23
4	การนำเสนองบการเงิน	4.1-4.23
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด	5.1-5.23
6	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	6.1-6.6
7	ลูกหนี้	7.1-7.9
8	สินค้าคงเหลือ	8.1-8.19
9	เงินลงทุน	9.1-9.20
10	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	10.1-10.47
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	11.1-11.44
12	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12.1-12.32
13	ต้นทุนการกู้ยืม	13.1-13.16
14	สัญญาเช่า	14.1-14.64
15	ภาษีเงินได้	15.1-15.2
16	ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	16.1-16.16
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	17.1-17.6
18	รายได้	18.1-18.33
19	การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	19.1-19.9
20	สัญญาก่อสร้าง	20.1-20.24
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	21.1-21.18
22	เกษตรกรรม	22.1-22.18
23	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	23.1-23.15
24	อนุพันธ์	24.1-24.3
25	การรวมธุรกิจ	25.1-25.8
26	การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	26.1-26.3
27	ข้อตกลงสัมปทานบริการ	27.1-27.11
28	วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	28.1-28.21

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 1

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

ความเป็นมา

1.1 ปัจจุบันประเทศไทยได้มีการแบ่งระดับของการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินออกเป็น 2 ระดับกล่าวคือ

(1) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities – TFRS for PAEs) ซึ่งอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards – IFRSs) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล โดยนำมาถือปฏิบัติกับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และ

(2) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs) ซึ่งจัดทำขึ้นโดยประเทศไทยเอง โดยนำมาถือปฏิบัติกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามที่นิยามไว้ในย่อหน้าที่ 2.2 เพื่อลดภาระและต้นทุนในการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก

1.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 และภายหลังจากนั้นได้มีการออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชีอีกหลายฉบับ เพื่อให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้นำมาถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ด้วยสภาพแวดล้อม ลักษณะการประกอบธุรกิจ ความซับซ้อนและความหลากหลายของธุรกรรมได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากจากปี 2554 ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้เพื่อดำเนินการศึกษาและปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น พร้อมทั้งเพิ่มทางเลือกทางบัญชี และสามารถนำมาปฏิบัติได้กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสำหรับประเทศไทย

1.3 หลักสำคัญของการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ

1.3.1 ทำให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น โดยเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับธุรกรรมต่าง ๆ เช่น เกษตรกรรม อนุพันธ์ การรวมธุรกิจ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ข้อตกลงสัมปทานบริการ เป็นต้น

1.3.2 คงความง่ายในทางปฏิบัติ กล่าวคือ คงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมไว้ เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเดิมไม่ถูกกระทบรวมถึงรวบรวมประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องซึ่งมีผลบังคับใช้ในปัจจุบันเข้ามารวมไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ เช่น การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล การตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น และ

1.3.3 เพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทางบัญชี เช่น การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ การจัดทำงบการเงินรวม ทางเลือกในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท เป็นต้น

1.4 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะคือการให้แนวทางในการรายงานการเงินที่มีคุณภาพที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ ดังนี้

1.4.1 ส่งเสริมการนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ

1.4.2 สนับสนุนให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพทั้งระดับจุลภาคและระดับมหภาค

1.4.3 เพิ่มความสามารถในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนให้ง่ายขึ้น และช่วยลดต้นทุนของเงินทุน

1.4.4 ส่งเสริมให้เกิดความสม่ำเสมอและเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลทางการเงินที่ช่วยให้ผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่น ซึ่งนำไปสู่การเติบโตของธุรกิจและระบบเศรษฐกิจโดยรวม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 2

ขอบเขต

2.1 สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ที่มิใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัท จำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 2.2 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

2.2 กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

2.2.1 กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน

2.2.2 กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

2.2.3 บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

2.2.4 กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

2.3 กิจการบางกิจการไม่ได้ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง แต่ได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าให้ดูแลหรือจัดการทรัพยากรทางการเงินของลูกค้าโดยที่ลูกค้าหรือสมาชิก ไม่ได้เข้ามามีส่วนในการบริหารกิจการนั้น กิจการเหล่านี้ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนการท่องเที่ยว ตัวแทนหรือนายหน้าค้าอสังหาริมทรัพย์ โรงรับจำนำ และบริษัทบริหารสินทรัพย์ที่มีสถานภาพเป็นบริษัทจำกัด เป็นต้น

2.4 ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ทุกฉบับโดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 3

กรอบแนวคิด

3.1 กรอบแนวคิดในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมุ่งเน้นการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป ภายใต้ข้อจำกัดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

3.2 ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง

3.3 เกณฑ์คงค้างกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการค้าในรอบระยะเวลารายงานที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือต่างกันกับรอบระยะเวลารายงานที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

3.4 การดำเนินงานต่อเนื่อง คือ ข้อสมมติว่ากิจการจะยังคงดำเนินงานอยู่ต่อไปในอนาคต ในการจัดทำงบการเงินฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง โดยต้องจัดทำงบการเงินขึ้นตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชี หรือหยุดประกอบธุรกิจ หรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใดนอกเหนือจากชำระบัญชีหรือหยุดประกอบธุรกิจ หากจากการประเมินความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องทำให้ฝ่ายบริหารตระหนักว่ามีความไม่แน่นอนอย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนดังกล่าว ในกรณีที่งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้ พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้นซึ่งเป็นเกณฑ์ที่ต่างจากเกณฑ์ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดไว้ และเหตุผลที่ไม่อาจถือได้ว่ากิจการเป็นกิจการที่จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ ในการประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ฝ่ายบริหารพิจารณาข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตเป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระดับของการพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี ในกรณีที่กิจการมีการดำเนินงานที่มีกำไรในอดีตและมีความพร้อมที่จะหาแหล่งเงินทุนรองรับ กิจการอาจสรุปได้ว่าการใช้หลักการดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินมีความเหมาะสมแล้ว โดยที่ไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด ในกรณีอื่นฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและจากการคาดหวังในอนาคต กำหนดการชำระคืนหนี้และแหล่งเงินทุนทดแทนที่เป็นไปได้ ก่อนที่จะสามารถสรุปได้ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

3.5 กรอบแนวคิดนี้ครอบคลุมถึง

3.5.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

3.5.2 ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูลของผู้ใช้

3.5.3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน

3.5.4 คำนิยามและการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

3.5.5 การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

3.6 วัตถุประสงค์ของงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คือ การนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

3.7 ข้อมูลที่มีประโยชน์ตามย่อหน้าข้างต้น คือ ข้อมูลทางการเงินที่แสดงผลกระทบของรายการในอดีตที่มีต่อฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน ของกิจการที่ช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงิน จังหวะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสด

3.8 ข้อมูลในงบการเงินยังช่วยผู้ใช้งบการเงินอื่นในการประเมินความสามารถในการดูแล และความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ

ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูลของผู้ใช้

3.9 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์หลักในการสนองความต้องการของเจ้าของกิจการ

3.9.1 เพื่อประเมินฐานะการเงิน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง และผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลารายงานของกิจการ

3.9.2 เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับการจัดหาเงินทุนจากเจ้าของกิจการ

3.9.3 เพื่อประเมินโอกาสในการลงทุนต่อและเป็นปัจจัยในการพิจารณาเกี่ยวกับการบริหารการเงิน

3.10 ข้อมูลในงบการเงินยังมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ ดังต่อไปนี้

3.10.1 ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น

3.10.1.1 เพื่อประเมินความเสี่ยงในการตัดสินใจให้กู้หรือให้สินเชื่อ

3.10.1.2 เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในกระบวนการติดตามสินเชื่อ

3.10.2 หน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ

3.10.2.1 เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการกำกับดูแลการเสียภาษี

3.10.2.2 เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการส่งเสริมการค้าและการลงทุน

3.10.2.3 เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

3.11 วัตถุประสงค์หลักของการรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลดังกล่าวต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานดังต่อไปนี้

3.11.1 เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม – ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมต้องนำเสนอเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจโดยครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

3.11.2 เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ – ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต้องสามารถสร้างความแตกต่างในการตัดสินใจได้อย่างมีสาระสำคัญ โดยช่วยผู้ใช้งบการเงินยืนยันผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าที่คาดการณ์ไว้ในอดีต และคาดคะเนผลของเหตุการณ์หรือรายการค้าในปัจจุบันที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

3.12 นอกจากลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานแล้ว ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริม เพื่อแยกข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากกว่าออกจากข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจน้อยกว่าลักษณะเชิงคุณภาพเสริม มีดังต่อไปนี้

3.12.1 เปรียบเทียบกันได้ – ข้อมูลในรายงานทางการเงินต้องสามารถใช้ในการระบุความแตกต่าง หรือความเหมือนของเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างสองเหตุการณ์ได้ การใช้นโยบายทางการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอจะสามารถช่วยให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้

3.12.2 ยืนยันความถูกต้องได้ – ข้อมูลที่สามารถยืนยันความถูกต้องได้สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินที่มีระดับของความรู้และความเป็นอิสระที่แตกต่างกันเกิดความเห็นที่ยอมรับร่วมกันได้ ถึงแม้จะไม่เห็นด้วยอย่างสมบูรณ์ก็ตาม

3.12.3 ทันต่อเวลา – ข้อมูลที่มีความทันต่อเวลาจะต้องเป็นข้อมูลที่ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ก่อนที่ข้อมูลนั้นจะสูญเสียความสามารถในการมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

3.12.4 เข้าใจได้ – ข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถเข้าใจได้เป็นข้อมูลที่นำเสนออย่างกระชับชัดเจน โดยมีข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานทางการเงินมีความรู้พอควรเกี่ยวกับธุรกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องและมีความสามารถที่จะอ่านและวิเคราะห์รายงานทางการเงินได้โดยใช้ความพากเพียรพอควร

ข้อควรพิจารณาอื่น

3.13 ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญ หากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาด และ/หรือลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณี ดังนั้น ความมีสาระสำคัญจึงถือเป็นข้อพิจารณามากกว่าจะเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งข้อมูลต้องมีหากข้อมูลนั้นจะถือว่ามีประโยชน์

3.14 โดยทั่วไป ผู้จัดทำงบการเงินต้องประสบกับความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของโรงงานและอุปกรณ์และจำนวนการเรียกร้องค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญารับประกัน กิจการต้องแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าวโดยใช้หลักความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงิน หลักความระมัดระวัง คือ การใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไปและหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป อย่างไรก็ตาม การใช้หลักความระมัดระวังมิได้อนุญาตให้กิจการตั้งสำรองลับหรือตั้งค่าเผื่อไว้สูงเกินไปโดยเจตนาแสดงสินทรัพย์หรือรายได้ให้ต่ำเกินไปหรือแสดงหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายให้สูงเกินไปเนื่องจากจะทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลาง ซึ่งมีผลต่อความน่าเชื่อถือ

3.15 การพิจารณาความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป เป็นประเด็นสำคัญสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมากกว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เนื่องจากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะไม่ได้ประโยชน์จากการประหยัดจากขนาด (Economies of Scale) ทำให้ต้นทุนต่อหน่วยในการจัดทำรายงานการเงินสูงกว่า และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีทรัพยากรเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินจำกัด

3.16 ในทางปฏิบัติ การสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ ถือเป็นสิ่งจำเป็นวัตถุประสงค์หลัก คือ การหาความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินบรรลุวัตถุประสงค์ แต่ความสำคัญของลักษณะเชิงคุณภาพจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี จึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจเลือกความสมดุลดังกล่าว

การรับรู้รายการและองค์ประกอบของงบการเงิน

3.17 การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงิน หรืองบกำไรขาดทุน (หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แล้วแต่กรณี)

3.18 องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินฐานะการเงินของกิจการ ได้แก่ รายการสินทรัพย์ รายการหนี้สินและรายการส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบดังกล่าวมีความหมายและหลักการรับรู้รายการดังต่อไปนี้

3.18.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต การรับรู้รายการสินทรัพย์ต้องเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ทุกข้อดังนี้

3.18.1.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

3.18.1.2 รายการนั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

3.18.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการ โดยภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ การรับรู้รายการหนี้สินต้องเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการหนี้สินทุกข้อดังนี้

3.18.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการ อันเนื่องมาจากการชำระภาระผูกพัน

3.18.2.2 มูลค่าที่ต้องชำระภาระผูกพันสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

3.18.3 ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

3.19 ในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งในเรื่องของงบการเงินรวมได้ให้ความสำคัญกับ “อำนาจควบคุม” โดยพิจารณาถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจมากกว่า “สัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง” ซึ่งเป็นรูปแบบทางกฎหมาย เนื่องจากบริษัทใหญ่เข้าไปมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทย่อย แม้ว่าบริษัทใหญ่นั้นถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งในบริษัทย่อยก็ตาม เช่น บริษัทใหญ่ให้เงินกู้แก่บริษัทย่อยซึ่งเงินกู้ดังกล่าวถือเป็นแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่ค้ำประกันหนี้สินส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่มีอำนาจแต่งตั้งกรรมการส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้บริษัทใหญ่ต้องรวมบริษัทย่อยเหล่านี้ในการจัดทำงบการเงินรวม

3.20 องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายการรายได้และรายการค่าใช้จ่าย องค์ประกอบดังกล่าวมีความหมายและหลักการรับรู้รายการดังต่อไปนี้

3.20.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยที่ไม่รวมถึง เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้รายได้ตามคำนิยามรวมถึงรายได้จากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติและผลกำไร โดยผลกำไรอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำไรจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น ตามปกติแล้ว ผลกำไรเมื่อมีการรับรู้จะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก โดยมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

3.20.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงาน หรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน ซึ่งส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยที่ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับเจ้าของ กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการคาดว่าจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อันเนื่องมาจากการลดลงของสินทรัพย์ หรือการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เพิ่มขึ้นของหนี้สิน และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายตามคำนิยามรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดจากกิจกรรมหลักของการดำเนินงานตามปกติและผลขาดทุน โดยผลขาดทุนอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ เป็นต้น ตามปกติแล้ว ผลขาดทุนเมื่อมีการรับรู้จะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก โดยมักแสดงสุทธิจากรายได้ที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

3.21 การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

3.22 เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า ได้แก่

3.22.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายชำระเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้รับจากการก่อหนี้สิน ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

3.22.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายชำระเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เทียบเคียงกันกับสินทรัพย์นั้น หรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะต้องใช้ในการชำระภาระผูกพันในขณะนั้น

3.22.3 มูลค่าที่จะได้รับหรือชำระ หมายถึง จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้จากการขายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่การบังคับขายในวันที่วัดมูลค่าของสินทรัพย์นั้น หรือจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินโดยไม่ต้องคิดลด

3.22.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต ซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิ ซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

3.22.5 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน เช่น ราคาตลาด (ซื้อขายคล่อง) หรือมูลค่าปัจจุบันของราคาที่จะต้องชำระเพื่อโอนหนี้สินให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เป็นต้น

3.23 เกณฑ์ในการวัดมูลค่ารายการที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะใช้ในการจัดทำงบการเงิน คือ ราคาทุนเดิม โดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะอาจต้องแบกรับภาระต้นทุนการจัดทำรายงานการเงินที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ยุติธรรมสูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลดังกล่าว ดังนั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการจึงใช้มูลค่ายุติธรรมหากรายการดังกล่าวมีมูลค่ายุติธรรมจากตลาดที่มีสภาพคล่องสูง เนื่องจากมูลค่ายุติธรรมสามารถหาได้โดยตรงจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีต้นทุนต่ำ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดทางเลือกในการวัดมูลค่าที่นอกเหนือจากราคาทุนในบางรายการเพื่อให้กิจการพิจารณาปรับใช้ให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 4

การนำเสนองบการเงิน

4.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้ กำหนดให้งบการเงินที่สมบูรณ์ต้องประกอบด้วย

4.1.1 งบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

4.1.2 งบกำไรขาดทุนหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด

4.1.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในรายการที่เป็นองค์ประกอบต่าง ๆ ของเจ้าของสำหรับงวด

4.1.4 หมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่สำคัญและข้อมูลที่ให้คำอธิบายอื่น

4.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกระแสเงินสด แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกระแสเงินสดก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด*

4.3 กิจการต้องจัดทำงบการเงินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง งบการเงินควรนำเสนอข้อมูลที่เปรียบเทียบได้โดยรายการต่าง ๆ ที่นำเสนอในงบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบได้กับรายการที่นำเสนอสำหรับงวดก่อน

4.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบการเงินระหว่างกาล แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบการเงินระหว่างกาลก็สามารถจัดทำได้ โดยในการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล กิจการอาจเลือกนำเสนองบการเงินระหว่างกาลตามรูปแบบที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 เรื่อง *การรายงานทางการเงินระหว่างกาล* ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลโดยยกเว้นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เช่น การจัดทำงบกระแสเงินสด การแสดงกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

4.5 รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่คล้ายคลึงกันแต่ละประเภทที่มีสาระสำคัญต้องแยกแสดงในงบการเงิน รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ที่ไม่คล้ายคลึงกันแต่ละรายการต้องแยกแสดงในงบการเงินเว้นแต่รายการเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ

4.6 กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้

4.7 งบการเงินของกิจการต้องมีการระบุเอกลักษณ์อย่างชัดเจน โดยต้องแสดงรายการต่อไปนี้

4.7.1 ชื่อของงบการเงิน เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน (หรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) เป็นต้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4.7.2 ชื่อของกิจการที่เสนอรายงาน และการเปลี่ยนแปลงของข้อมูลดังกล่าว นับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน

4.7.3 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินชุดที่นำเสนอ

4.7.4 สกุลเงินที่ใช้รายงาน

4.7.5 จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงินในงบการเงิน

งบแสดงฐานะการเงิน

4.8 ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินฐานะการเงิน ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ โดยแยกแสดงการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ดังนี้

4.8.1 สินทรัพย์ต้องจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

4.8.1.1 สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ไม่มีข้อจำกัดในการใช้

4.8.1.2 กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นหรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายใน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

4.8.1.3 กิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้น คือ มีไว้เพื่อค้า

4.8.1.4 กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

4.8.2 หนี้สินต้องจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

4.8.2.1 กิจการคาดว่าจะชำระคืนหนี้สินภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ

4.8.2.2 หนี้สินนั้นถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

4.8.2.3 กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขในการเลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น

(ก) หากก่อนหรือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาวซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นกลายเป็นหนี้สินที่จ่ายคืนเมื่อทวงถาม กิจการจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้นั้นทั้งที่ได้มีการละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ดังกล่าว

(ข) อย่างไรก็ตาม หากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้จ่ายชำระหนี้คืนในทันที กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

4.9 กิจการต้องแสดงรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงินเป็นอย่างน้อย (ถ้ามี) โดยแยกแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน

4.9.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
4.9.2 เงินลงทุนชั่วคราว
4.9.3 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
4.9.4 เงินให้กู้ยืมระยะสั้น
4.9.5 สินค้าคงเหลือ
4.9.6 สินทรัพย์ชีวภาพ ภายในขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง *เกษตรกรรม*
4.9.7 สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น
4.9.8 เงินลงทุนในบริษัทย่อย ร่วมหรือการร่วมค้า
4.9.9 เงินลงทุนระยะยาวอื่น
4.9.10 เงินให้กู้ยืมระยะยาว
4.9.11 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
4.9.12 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
4.9.13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
4.9.14 ค่าความนิยม ภายในขอบเขตของบทที่ 25 เรื่อง *การรวมธุรกิจ*
4.9.15 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น
4.9.16 เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน
4.9.17 เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
4.9.18 เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี
4.9.19 เงินกู้ยืมระยะสั้น
4.9.20 ประมาณการหนี้สินระยะสั้น
4.9.21 หนี้สินหมุนเวียนอื่น
4.9.22 เงินกู้ยืมระยะยาว
4.9.23 ประมาณการหนี้สินระยะยาว
4.9.24 หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น
4.9.25 ทุนที่ออกและสำรองต่าง ๆ รวมทั้งกำไร (ขาดทุน) สะสม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4.10 กิจการที่ไม่มีหุ้นทุน เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือนิติบุคคลต่างประเทศ ต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งเทียบเท่ากับข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 4.9.25 ของส่วนของเจ้าของแต่ละประเภท

งบกำไรขาดทุนหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบกำไรขาดทุน

4.11 กิจการต้องรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไร (ขาดทุน) ยกเว้นรายการกำไรหรือขาดทุน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

4.12 กิจการต้องแสดงรายการดังต่อไปนี้ในงบกำไรขาดทุนเป็นอย่างน้อย โดยแยกแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงิน

4.12.1 รายได้

4.12.2 ต้นทุนทางการเงิน ซึ่งประกอบด้วยดอกเบี้ยจ่ายและต้นทุนทางการเงินอื่น ๆ

4.12.3 ภาษีเงินได้

4.12.4 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

4.13 ในการรายงานค่าใช้จ่าย กิจการจะเลือกจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ หรือตามลักษณะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

4.13.1 การจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

4.13.1.1 กิจการต้องรวบรวมและนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามลักษณะของรายการ โดยไม่ปันส่วนตามหน้าที่ต่าง ๆ ภายในกิจการ

4.13.1.2 ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่จำแนกตามลักษณะ เช่น ค่าเสื่อมราคา ซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง ค่าตอบแทนพนักงาน และค่าโฆษณา เป็นต้น

4.13.1.3 ตัวอย่างของงบกำไรขาดทุนจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายสำหรับกิจการผลิต กิจการค้าปลีกและค่าส่ง และกิจการให้บริการแสดงได้ดังนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจการผลิต

รายได้	
รายได้จากการขาย	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ	XX
งานที่ทำโดยกิจการและบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน	XX
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	XX
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

กิจการค้าปลีกและค้าส่ง

รายได้	
รายได้จากการขาย	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูป	XX
ซื้อ	XX
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจการให้บริการ

รายได้	
รายได้จากการให้บริการ	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
ค่าใช้จ่ายพนักงาน	XX
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

4.13.2 การจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่

4.13.2.1 กิจการต้องรวบรวมและนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามหน้าที่

4.13.2.2 ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายที่จำแนกตามหน้าที่ เช่น ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขาย ค่าจัดส่งสินค้า และค่าใช้จ่ายเพื่อการบริหาร เป็นต้น

4.13.2.3 กิจการที่เลือกวิธีการจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ อาจเลือกนำเสนองบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียวหรือแบบหลายขั้น

4.13.2.3.1 งบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียว กิจการต้องแสดงรายได้ประเภทต่าง ๆ และค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ แยกออกจากกัน และแสดงผลต่างของรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นกำไร ดังตัวอย่างต่อไปนี้

รายได้	
รายได้จากการขาย/รายได้จากการให้บริการ	XX
รายได้อื่น	XX
รวมรายได้	XX
ค่าใช้จ่าย	
ต้นทุนขาย/ต้นทุนการให้บริการ	XX
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

4.13.2.3.2 งบกำไรขาดทุนแบบหลายขั้น กิจการต้องนำเสนอกำไรในระดับต่าง ๆ ได้แก่ กำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน กำไรก่อนหักต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้ และกำไรสุทธิ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

รายได้จากการขาย/รายได้จากการให้บริการ	XX
ต้นทุนขาย/ต้นทุนการให้บริการ	XX
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	XX
รายได้อื่น	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนค่าใช้จ่าย	XX
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX
ค่าใช้จ่ายอื่น	XX
รวมค่าใช้จ่าย	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	XX
ต้นทุนทางการเงิน	XX
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษีเงินได้	XX
ภาษีเงินได้	XX
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	XX

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

4.14 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก็สามารถจัดทำได้ โดยกิจการอาจเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทนงบกำไรขาดทุน หากกิจการมีรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ทั้งนี้รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น คือ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่อนุญาตให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ประกอบด้วย

4.14.1 การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4.14.2 ผลกำไรหรือขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (ดูบทที่ 16 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*)

4.14.3 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เผื่อขาย (ดูบทที่ 9 เรื่อง *เงินลงทุน*)

4.14.4 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เผื่อขาย (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 กิจการอาจแสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรหรือขาดทุนไว้ในงบกำไรขาดทุนและตามด้วยส่วนที่แสดงแยกต่างหากสำหรับส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นซึ่งงบดังกล่าวจะต้องตั้งต้นด้วยกำไรหรือขาดทุน

4.16 ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องแยกแสดงรายการเป็นรายบรรทัดสำหรับจำนวนเงินสำหรับงวดของส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย (สำหรับในกรณีที่จัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) โดยจัดประเภทตามลักษณะรายการและตามการจัดกลุ่มที่บทต่าง ๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้หรือหากมีการอ้างอิงตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เกี่ยวข้องได้กำหนดไว้ ดังต่อไปนี้

4.16.1 จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง และ

4.16.2 จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง

ทั้งนี้จำนวนปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน ๆ ซึ่งถูกจัดประเภทรายการใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุนในงวดปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นย่อหน้าที่ 4.14.1 และ 4.14.2 ถือเป็นรายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

4.17 กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หากถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 15.2) รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ

4.18 กิจการต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงของเจ้าของโดยนำเสนอรายการต่อไปนี้

4.18.1 เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของและจ่ายคืนให้แก่เจ้าของ รวมทั้งส่วนแบ่งกำไร

4.18.2 กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลารายงาน

4.18.3 ยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวดของกำไร (ขาดทุน) สะสม และรายการต่าง ๆ ในส่วนของเจ้าของการเปลี่ยนแปลงรายการต่าง ๆ ระหว่างงวดและยอดคงเหลือของรายการนั้น ๆ ณ วันสิ้นงวด

4.18.4 รายการซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

4.19 หมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการต้องแสดงข้อมูลดังต่อไปนี้

4.19.1 ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

4.19.2 สรุปนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

4.19.3 ข้อมูลที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยเป็นการเฉพาะ

4.19.4 ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ภาระผูกพันตามสัญญา

4.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 เรื่อง *ส่วนงานดำเนินงาน*

4.21 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน*

4.22 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงินก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน*

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 *การร่วมการงาน* และ

(จ) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น*

(ฉ) *แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน*

ยกเว้นการพิจารณาว่าเงินลงทุนดังกล่าวถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 5

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

5.1 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ประกอบด้วย (ก) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี และ (ค) ข้อผิดพลาดในงวดก่อน

5.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นอีกวิธีหนึ่ง ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เช่นเดียวกัน

5.3 การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

5.4 ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม ซึ่งข้อมูลดังกล่าว (ก) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ (ข) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน ข้อผิดพลาดดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

นโยบายการบัญชี

5.5 ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มิได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้าเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

5.5.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

5.5.2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5.5.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เฉพาะรายการนั้น ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

5.6 เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องนั้น

5.7 มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและน่าเชื่อถือเกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

5.8 กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดหรือ อนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.9 กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

5.9.1 เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

5.9.2 ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

5.10 ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกันเพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งที่กล่าวข้างต้น

5.11 กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.11.1 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน

5.11.2 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ

5.12 เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโดยการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน) แต่หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กล่าวคือ ใช้นโยบายบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ นับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

5.12ก การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ตีใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในบทดังกล่าว มากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามที่กล่าวไว้ในบทนี้

การเปิดเผยข้อมูล

5.13 เมื่อกิจการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้นหรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

5.13.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ

5.13.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

5.13.3 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบญชี

5.13.4 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง

5.13.5 ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

5.13.6 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ

(ก) รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ

(ข) งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

5.14 หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบัน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

5.14.1 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

5.14.2 เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

5.14.3 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการ ปรับปรุงที่กระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

5.14.4 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินที่นำเสนอหากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ และงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

5.15 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ด้วยการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ การเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ

การเปิดเผยข้อมูล

5.16 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน หรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้

5.17 หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคต เนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

5.18 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อน โดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย

5.18.1 ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ เสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ

5.18.2 หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

5.19 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

5.20 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

5.21 หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต่องบการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

5.22 การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชีมีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

5.23 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

5.23.1 ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน

5.23.2 สำหรับงบการเงินของงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้ ที่มีผลกระทบต่อรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงิน

5.23.3 จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ

5.23.4 หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและ รายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 6

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

6.1 เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม

6.2 รายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้และมีความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ เช่น เงินลงทุนที่มีวันครบกำหนดในระยะสั้น กล่าวคือ 3 เดือน หรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มาเป็นต้น

6.3 กิจการต้องนำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน

6.4 กิจการไม่ควรนำเสนอเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตัวอย่างของเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน เช่น เงินฝากธนาคารที่กิจการนำไปเป็นหลักประกันการกู้ยืมและไม่สามารถถอนได้ เป็นต้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นสินทรัพย์อื่น โดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือไม่หมุนเวียน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาของข้อจำกัดในการเบิกถอน

6.5 หากกิจการมีรายการเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

6.6 เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน ดังนั้น จึงไม่สามารถนำมาหักกลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

<u>บทที่ 7</u>

ลูกหนี้

7.1 ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพยากรหรือประโยชนเชิงเศรษฐกิจอื่น ๆ เมื่อถึงกำหนดชำระ ลูกหนี้อาจรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

7.1.1 ลูกหนี้การค้า หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กิจการได้ส่งใบแจ้งหนี้หรือได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ซื้อ รายการดังกล่าวนี้อาจอยู่ในรูปของตั๋วเงินรับ

7.1.2 ลูกหนี้อื่น หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ใช่ลูกหนี้การค้า เช่น ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง เงินให้กู้ยืมอื่น เป็นต้น

7.2 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นอาจเกี่ยวข้องกับกิจการที่เป็นอิสระ หรือบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หากลูกหนี้การค้าเกิดจากธุรกรรมการค้าระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าลูกหนี้การค้า

7.3 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึงมูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

7.4 การรับรู้รายได้จากดอกเบี้ยรับให้เป็นไปตามข้อกำหนดในบทที่ 18 เรื่อง *รายได้*

วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ

7.5 วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญสามารถทำได้สามวิธี ได้แก่ วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ และวิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย

7.5.1 วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ คำนวณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ

7.5.2 วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ คำนวณโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนดโดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น

7.5.3 วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย พิจารณาจากความสามารถในการชำระหนี้และจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระจากลูกหนี้

7.6 กิจการต้องรับรู้จำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ควบคู่กับการรับรู้ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าบัญชีลูกหนี้ ในงบแสดงฐานะการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การตัดจำหน่ายหนี้สูญ

7.7 หากลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้เมื่อครบกำหนดแล้ว และกิจการได้มีการดำเนินการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ให้กิจการจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง

หนี้สูญได้รับคืน

7.8 หากลูกหนี้ที่กิจการตัดจำหน่ายไปแล้วกลับมาชำระหนี้ให้แก่กิจการ ให้กิจการโอนกลับบัญชีลูกหนี้ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืน พร้อมบันทึกรายการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ หรือกิจการสามารถเลือกบันทึกหนี้สูญได้รับคืนเป็นรายได้อื่น ๆ ในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยในนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สูญได้รับคืน

การเปิดเผยข้อมูล

7.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7.9.1 มูลค่าหนี้สูญที่ตัดจำหน่ายระหว่างงวด

7.9.2 หนี้สูญได้รับคืนสำหรับงวด

7.9.3 จำนวนและรายละเอียดของลูกหนี้ที่ใช้เป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 8

สินค้าคงเหลือ

8.1 สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

8.1.1 ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

8.1.2 อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย

8.1.3 อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

8.2 สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น สินค้าที่ผู้ค้าปลีกซื้อและถือไว้เพื่อขาย หรือ ที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบ และวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในกระบวนการผลิต และในกรณีที่เป็นกิจการให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรวมถึงต้นทุนงานให้บริการส่วนที่กิจการยังไม่ได้รับรู้เป็นรายได้

8.3 บทนี้ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย

8.3.1 ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ สินค้าคงเหลือเหล่านั้นให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อกิจการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

8.3.2 นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือโดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า) ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

8.4 สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

8.5 ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

ต้นทุนในการซื้อ

8.6 ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อากรขาเข้าและภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ ในการคำนวณต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออก

ต้นทุนแปลงสภาพ

8.7 ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ หมายถึง ต้นทุนการผลิตที่ใช้ในการแปลงสภาพวัตถุดิบทางตรงให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้นทุนแปลงสภาพ ประกอบด้วย ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษาอาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงาน และการบริหารโรงงาน เป็นต้น ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม เป็นต้น

ต้นทุนงานให้บริการ

8.8 ในกรณีที่กิจการให้บริการมีสินค้าคงเหลือให้วัดมูลค่าสินค้าดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแลและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

การคำนวณต้นทุน

8.9 ในการคำนวณต้นทุนของสินค้าเมื่อขาย กิจการอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้วิธีราคาเจาะจง หรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด

ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

8.10 ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหายหรือเกิดความล้าสมัยบางส่วนหรือทั้งหมดหรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนในการทำต่อให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าขายได้เพิ่มขึ้น การตีราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสินทรัพย์ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้

8.11 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

8.12 การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาจากสินค้าแต่ละประเภท แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน

8.13 กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาต่ำกว่าราคาทุน ให้กิจการปรับลดมูลค่าวัตถุดิบและวัสดุอื่นให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในสถานการณ์เช่นนี้ ต้นทุนเปลี่ยนแทนของวัตถุดิบและวัสดุอื่นอาจเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

8.14 กิจการต้องไม่ปรับมูลค่างานระหว่างทำให้ลดต่ำกว่าราคาทุน หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากงานระหว่างทำนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้น อย่างไรก็ตาม หากสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากงานระหว่างทำนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาต่ำกว่าราคาทุน ให้กิจการปรับลดมูลค่างานระหว่างทำให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าสำเร็จรูปหักต้นทุน โดยประมาณในการทำต่อให้เสร็จ

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

8.15 เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง

8.16 มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลง ส่วนผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย เป็นต้น) ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหารในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น

8.17 โดยปกติกิจการสามารถขายสินค้าคงเหลือจากงวดก่อนในงวดปัจจุบัน ดังนั้น กิจการจึงต้องรับรู้จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงวดปัจจุบัน โดยนำไปหักจากต้นทุนขายสำหรับงวดปัจจุบัน

8.18 สินค้าบางส่วนอาจถูกปันส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของอาคารและอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง เป็นต้น สินค้าที่ปันส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ และรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเปิดเผยข้อมูล

8.19 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

8.19.1 นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

8.19.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภท จำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุการผลิต สำหรับสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำ

8.19.3 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในรอบระยะเวลารายงาน

8.19.4 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงและรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในรอบระยะเวลารายงาน

8.19.5 มูลค่าการบันทึกกลับรายการมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลง และรับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในรอบระยะเวลารายงานก่อน

8.19.6 มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 9

เงินลงทุน

9.1 เงินลงทุน หมายถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนที่กิจการมีไว้ เพื่อเพิ่มความมั่งคั่งให้กับกิจการ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล หรืออยู่ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์ที่กิจการได้รับ เช่น ประโยชน์ที่ได้จากความสัมพันธ์ทางการค้า

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

9.2 กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนเป็น

9.2.1 เงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งหมายถึง หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาด โดยมีการซื้อขายตลอดเวลาทำการ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้ มีความเต็มใจ และเป็นอิสระจากกัน และมีการเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน ตัวอย่างของตลาดที่มีลักษณะข้างต้น ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ และตลาดตราสารหนี้ (Bond Electronic Exchange: BEX) เป็นต้น โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

9.2.1.1 หลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดหรือตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคตอันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

9.2.1.2 หลักทรัพย์เผื่อขาย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาดหรือตราสารหนี้ทุกชนิด ซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและในขณะเดียวกันไม่เป็นตราสารหนี้ที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนด

9.2.2 เงินลงทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด

9.3 เงินลงทุนในตราสารหนี้ต้องจัดประเภทตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เผื่อขาย เว้นแต่ว่าตราสารหนี้นั้นเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

9.4 เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9.2 เว้นแต่ว่าตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า

9.5 เงินลงทุนในบริษัทย่อย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ ในทางกลับกัน บริษัทใหญ่ถือว่าไม่มีอำนาจในการควบคุมเมื่อ

บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

9.6 เงินลงทุนในบริษัทร่วม หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนถือว่ามีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน เมื่อผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียง อย่างน้อยร้อยละ 20 ในกิจการที่ไปลงทุนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ยกเว้นในกรณีที่ผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น

9.7 เงินลงทุนในการร่วมค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของผู้ร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้ามีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของการร่วมการงานนั้น

9.8 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ

9.9 ต้นทุนการทำรายการ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น โดยต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ซื้อเงินลงทุนดังกล่าว ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่จ่ายให้กับตัวแทน ที่ปรึกษา นายหน้าและตัวแทนจำหน่าย และค่าภาษีอากรในการโอน ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าของตราสารหนี้ ต้นทุนในการจัดหาเงินทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายใน หรือต้นทุนในการถือครอง

9.10 ราคาทุนของเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกไม่รวมดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้เงินลงทุนดังกล่าวมา เช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย ดอกเบี้ยดังกล่าวรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของเงินลงทุน เป็นต้น

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

เงินลงทุนในตราสารทุน

9.11 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติกิจการจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้หรือไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังงบกำไรขาดทุน หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร

(ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย

9.12 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้าด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เงินลงทุนในตราสารหนี้

9.13 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนด ด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืน และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

9.14 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยมูลค่ายุติธรรม และกิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาทุนตัดจำหน่ายและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังงบกำไรขาดทุนหากหลักทรัพย์ นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร (ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย

ค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุน

9.15 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

การจำหน่ายเงินลงทุน

9.16 ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไร (ขาดทุน) ทันทีที่เกิดขึ้น

9.17 หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน มูลค่าตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

9.18 ตามปกติ การโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากกิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุน นับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เผื่อขายในทันที อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้กิจการต้องโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุนต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ

9.19 กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

9.19.1 สำหรับการโอนเปลี่ยนหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที

9.19.2 สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที

9.19.3 สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

9.19.4 สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

9.19.5 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เผื่อขายไปเป็นตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้

9.19.6 สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ไปเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

การเปิดเผยข้อมูล

9.20 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน ดังนี้

9.20.1 สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา และระยะเวลาครบกำหนด

9.20.2 สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน และระยะเวลาครบกำหนด

9.20.3 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนและขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน (ถ้ามี)

9.20.4 สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาทุน และกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน

9.20.5 ให้เปิดเผยข้อจำกัดในการขายเงินลงทุน เช่น การนำเงินลงทุนไปใช้เป็นหลักประกัน เป็นต้น หากเงินลงทุนข้างต้นมีข้อจำกัดดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 10

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.1 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต ในการจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้เช่าหรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลารายงาน

การรับรู้รายการ

10.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้างรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้นทุน ที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

10.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น

10.2.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

10.3 ตามปกติ ชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงจะจัดประเภทเป็นสินค้าคงเหลือและรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อนำมาใช้ อย่างไรก็ตาม ชิ้นส่วนอะไหล่ที่สำคัญและอุปกรณ์ที่สำรองไว้ใช้งานที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลารายงาน ให้ถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์ที่ใช้ในการซ่อมบำรุงที่ต้องใช้ร่วมกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กิจการต้องบันทึกชิ้นส่วนอะไหล่และอุปกรณ์นั้นเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

10.4 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน

ส่วนประกอบของราคาทุน

10.5 ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย

10.5.1 ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

10.5.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร

10.5.3 ต้นทุนที่ประมาณที่ดีที่สุดสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่ง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าของราคาทุน

10.6 กิจการอาจได้รับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนเว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

10.7 ในการครอบครองอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในสถานการณ์ที่กิจการได้สิทธิในการครอบครองและใช้ประโยชน์เฉพาะพื้นที่ของอาคารชุดหน่วยนั้น และทรัพย์สินส่วนกลางที่มีสิทธิในการใช้ร่วมกันกับเจ้าของอาคารชุดหน่วยอื่น ให้กิจการรับรู้ต้นทุนทั้งหมดของการได้มาซึ่งอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้เป็นรายการอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาเป็นหน่วยเดียวกัน

10.8 กิจการต้องปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับรายการสินทรัพย์ทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่ายนั้นและบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน หากสินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่เท่ากันหรือให้ประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งทำให้กิจการต้องใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราที่ไม่เหมือนกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจำเป็นต้องแยกบันทึกอาคารออกจากลิฟท์หรือบันไดเลื่อน และแยกบันทึกอาคารออกจากที่ดิน เป็นต้น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลัง

10.9 ภายใต้เกณฑ์การรับรู้รายการตามย่อหน้าที่ 10.2 กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการซ่อมบำรุงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นหากรายจ่ายดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็น “ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา” รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่กิจการต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น

10.10 กิจการอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการตามระยะเวลาที่กำหนด กิจการต้องรับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนส่วนประกอบดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนตามหลักการของการเลิกรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้

10.11 กิจการอาจจำเป็นต้องจัดให้มีการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ตามระยะเวลาที่กำหนด เพื่อค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นโดยไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนใดหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อยู่ในสภาพที่สามารถใช้งานได้ต่อเนื่อง กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่แต่ละครั้งเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกับกรณีการเปลี่ยนแทน หากเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการตาม

ย่อหน้าที่ 10.2 กิจการต้องพิจารณาตัดมูลค่าตามบัญชีที่คงเหลือของต้นทุนการตรวจสอบสภาพครั้งใหญ่ในครั้งก่อน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

10.12 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

วิธีราคาทุน

10.13 ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ กิจการต้องแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้นด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

วิธีการตีราคาใหม่

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

10.15 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพและประสบการณ์ในทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในการประเมินราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าว

10.16 ความถี่ในการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มีการตีราคาใหม่นั้น ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เคยมีการตีราคาใหม่ต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บางรายการอาจมีความผันผวนและมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญจนทำให้กิจการจำเป็นต้องตีราคาใหม่ทุกปี อย่างไรก็ตาม การตีราคาบ่อยครั้งไม่จำเป็นสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่มูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ในกรณีดังกล่าวการตีราคาใหม่ทุก 3 หรือ 5 ปี ถือว่าเพียงพอ

10.17 เมื่อมีการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ให้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.17.1 ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับโดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ หรือ ปรับ

ให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หลังจากรับรู้ค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า หรือ

10.17.2 นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์

จำนวนเงินที่เป็นผลจากรายการปรับปรุงอันเกิดจากปรับยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงที่จะถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10.20 และ 10.21

10.18 หากกิจการเลือกตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

10.19 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเลือกตีราคาเฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และเพื่อมิให้มูลค่าของสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีทั้งต้นทุนและราคาที่ตีใหม่ ณ เวลาแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม กิจการอาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้นภายในระยะเวลาอันสั้น และราคาของสินทรัพย์ที่ตีใหม่แสดงถึงข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

10.20 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

10.21 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น

10.22 กิจการอาจโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ในระหว่างที่กิจการใช้งานสินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสมจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ต้องโอนผ่านโดยตรงไปยังกำไรสะสม

10.23 หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้* กิจการต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ค่าเสื่อมราคา

10.24 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากจากกัน

10.25 มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น กิจการต้องไม่คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัด เช่น ที่ดิน เป็นต้น

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

10.26 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

10.27 จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นราคาทุนของสินทรัพย์หลังจากหักมูลค่าคงเหลือหรือราคาที่ตีใหม่หลังจากหักมูลค่าคงเหลือ

10.28 มูลค่าคงเหลือ หมายถึง จำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะได้รับในปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น หากสินทรัพย์นั้นมีอายุและสภาพที่คาดว่าจะเป็น ณ วันสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์

10.29 กิจการควรทบทวนมูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการคาดว่ามูลค่าคงเหลือและอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์แตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

10.30 การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน เช่น เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้นหรือเมื่อได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน

10.31 ในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

10.31.1 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ โดยประเมินจากกำลังการผลิตหรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้จากสินทรัพย์นั้น

10.31.2 การชำรุดเสียหายทางกายภาพที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ ในการดำเนินงาน เช่น จำนวนผลัดในการใช้และแผนการซ่อมแซมและบำรุงรักษา รวมทั้งการดูแลและบำรุงรักษาสินทรัพย์ในขณะที่หยุดใช้งานสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

10.31.3 ความล้าสมัยทางด้านเทคนิคหรือทางพาณิชย์ ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหรือการปรับปรุงการผลิต หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงความต้องการในสินค้าหรือบริการ ซึ่งเป็นผลผลิตจากสินทรัพย์นั้น

10.31.4 ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น การสิ้นสุดอายุของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

10.32 ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ อาคารมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร

10.33 หากกิจการรวมต้นทุนสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นทุนนั้น ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

10.34 กิจการต้องเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สะท้อนรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

10.35 กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

10.36 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต เป็นต้น วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนคงที่ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์นั้นไม่เปลี่ยนแปลง วิธียอดคงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นอยู่กับประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

การคิดค่าเสื่อมราคาต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าตามบัญชีภายหลังค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่กำหนดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่นั้น

การลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.37 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหาย มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ รวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ถูกใช้งานอีกต่อไป การเกิดภาวะซบเซาของตลาดอสังหาริมทรัพย์อย่างรุนแรงติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน ซึ่งไม่สามารถคาดการณ์ได้ว่าภาวะดังกล่าวจะหมดไปเมื่อไร เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป (ไม่จำเป็นต้องเป็นราคาที่ประเมินโดยผู้ประเมินราคาอิสระ) และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

10.38 ในการประมาณผลขาดทุนตามย่อหน้าที่ 10.37 กิจการสามารถพิจารณามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ (ตามวิธีคำนวณที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์*) แทนประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายได้ หากสามารถประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

10.39 กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย หากกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขายโดยพิจารณาจากการที่มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้น

10.40 เมื่อกิจการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

10.40.1 วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อ ๆ ไปของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนทันที เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย

10.40.2 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่คาดว่าจะขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน 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*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเลิกรับรู้รายการ

10.41 กิจการต้องเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

10.41.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์

10.41.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์

10.42 มูลค่าตามบัญชี คือ จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

10.43 ในกรณีที่กิจการเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์นั้น โดยผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

10.44 ในกรณีที่กิจการเลิกรับรู้รายการมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เมื่อกิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์หรือจากการจำหน่ายสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์ โดยผลกำไร (ขาดทุน) ที่เกิดจากการเลิกรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

10.45 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกข้อในงบการเงินสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท

10.45.1 เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชี ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

10.45.2 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

10.45.3 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

10.45.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ และค่าเผื่อการลดมูลค่า ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึง

10.45.4.1 มูลค่าของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

10.45.4.2 มูลค่าของสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

10.45.4.3 ค่าเสื่อมราคา

10.45.4.4 ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าและการกลับรายการผลขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน (ถ้ามี)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

10.45.4.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น

10.46 กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ทุกรายการในงบการเงินด้วย

10.46.1 ข้อบ่งชี้ว่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีมูลค่าลดลงอย่างถาวร

10.46.2 จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

10.46.3 จำนวนเงินภาระผูกพันตามสัญญาที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

10.47 ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้เพิ่มเติม

10.47.1 วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่

10.47.2 ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่ หากกรณีที่ไม่ได้ใช้ผู้ประเมินราคาอิสระ กิจการต้องบอกถึงวิธีการประมาณการของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว

10.47.3 สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะรับรู้หากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน

10.47.4 การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) และจากการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน และ

10.47.5 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 11

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน และฟิล์มภาพยนตร์ เป็นต้น

11.2 สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ

11.2.1 สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือ สามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือโดยรวมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ

11.2.2 ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

การรับรู้รายการ

11.3 กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้

11.3.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น

11.3.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

11.4 กิจการต้องประเมินความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าวต้องแสดงให้เห็นถึงการประมาณที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสภาวะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

11.5 ในบางกรณี กิจการก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ตัวอย่างของรายจ่ายที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้

11.5.1 รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ หรือรายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกรรมวิธีใหม่

11.5.2 รายจ่ายในกิจกรรมการอบรมบุคลากรต่าง ๆ

11.5.3 รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย

11.5.4 รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่ หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

11.6 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก

11.7 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย

11.7.1 ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย

11.7.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์

11.8 ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย

11.8.1 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

11.8.2 ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

11.8.3 ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน

11.9 ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย

11.9.1 ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)

11.9.2 ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน)

11.9.3 ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

11.10 กิจการอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับรายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินหรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า หากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.11 กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ให้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น เว้นแต่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในดังกล่าวเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ

11.12 ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ กิจการต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11.12.1 ขั้นตอนการวิจัย

11.12.2 ขั้นตอนการพัฒนา

การวิจัย หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค

การพัฒนา หมายถึง การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือการออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างเป็นสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ

11.13 หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

ขั้นตอนการวิจัย

11.14 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

11.15 ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้

11.15.1 กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่

11.15.2 การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ

11.15.3 การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ

11.15.4 สูตรการออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้ สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ

ขั้นตอนการพัฒนา

11.16 กิจการจะรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

11.16.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้

11.16.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย

11.16.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย

11.16.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เหนืออื่นใดกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหาก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

กิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น

11.16.5 กิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้

11.16.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ

11.17 ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณีกิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย

11.18 ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนา ได้แก่

11.18.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้

11.18.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่

11.18.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถ ทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้

11.18.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น

11.19 ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนงานธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็น และกิจการมีความสามารถที่จะจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้

11.20 ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาต หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

11.21 รายจ่ายสำหรับตราผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.22 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการเป็นครั้งแรก

11.23 กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้วกลับมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

11.24 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของผู้บริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่

11.24.1 ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.24.2 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.24.3 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย

11.24.4 ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.25 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

11.25.1 รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้

11.25.2 ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้

11.25.3 รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

11.26 กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

11.27 ภายหลังจากการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์ หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

11.28 ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่ทำให้สิทธิในสินทรัพย์ลดลง เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป (ไม่จำเป็นต้องเป็นราคาที่ประเมินโดยผู้เชี่ยวชาญพิเศษ) และราคาขายดังกล่าวมีจำนวนเงินต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

อายุการใช้ประโยชน์

11.29 กิจการต้องประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าจะกำหนดอายุได้หรือไม่ และหากสามารถกำหนดได้ อายุการใช้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการจะพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ

11.30 ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง

11.30.1 การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาฝ่ายบริหารอื่นสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

11.30.2 วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน

11.30.3 ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ

11.30.4 เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลิตผลจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.30.5 การโต้ตอบจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

11.30.6 ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของกิจการที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว

11.30.7 ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และขอบเขตตามกฎหมายหรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ

11.30.8 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นของกิจการหรือไม่

11.31 อายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนมิได้หมายถึงไม่มีที่สิ้นสุด อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และยังรวมถึงความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุถึงระดับดังกล่าว แม้ว่าอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีเวลายาวนานหรือไม่ทราบแน่นอน แต่ตามปกติแล้วต้องมีวันสิ้นสุดความไม่แน่นอนอาจเป็นเหตุให้กิจการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลักความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่กิจการจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริงจนไม่สมเหตุสมผล

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11.32 อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นจะต้องไม่เกินอายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายนั้นมีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็นสาระสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

11.33 กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่ให้ประโยชน์ได้ วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

11.34 วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกงวด นอกจากว่ารูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป

11.35 สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ไม่เกิน 10 ปี

มูลค่าคงเหลือ

11.36 กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

11.36.1 บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์

11.36.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

11.36.2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง

11.36.2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11.37 ในกรณีที่กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือตามข้อยกเว้นในย่อหน้าที่ 11.36 ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคาขายที่มีอยู่ ณ วันที่มีการประมาณสำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่อายุการใช้ประโยชน์กำลังจะสิ้นสุดลง ณ วันที่ประมาณการนั้น

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่าย วิธีการตัดจำหน่ายและมูลค่าคงเหลือ

11.38 กิจการควรทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายอย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

11.39 กิจการควรทบทวนมูลค่าคงเหลือและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างสม่ำเสมอ หากกิจการคาดว่ามูลค่าคงเหลือและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแตกต่างไปจากที่ได้ประมาณไว้อย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าตัดจำหน่ายใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การเลิกใช้และการจำหน่าย

11.40 กิจการต้องเลิกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อ

11.40.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ

11.40.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

11.41 กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นกำไร (ขาดทุน) ในงบกำไรขาดทุนทันทีที่เกิดขึ้น

11.42 กิจการต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนต่อไปแม้จะไม่ได้ใช้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอีกต่อไป จนกว่ากิจการจะตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าวเต็มจำนวนแล้วหรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามย่อหน้าที่ 10.39 ถึง 10.40

การเปิดเผยข้อมูล

11.43 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท

11.43.1 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.43.2 วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.43.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม ค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดมูลค่า (ถ้ามี)

11.43.4 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

11.43.4.1 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น

11.43.4.2 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด

11.44 นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

11.44.1 มูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

11.44.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

11.44.3 จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

11.44.4 ข้อบ่งชี้ว่ารายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 12

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.1 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

12.2 กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของกิจการ

12.3 ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้

12.3.1 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาวมากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ

12.3.2 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต ถ้ากิจการยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน

12.3.3 อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนและให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา

12.3.4 อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่า ซึ่งกิจการถือครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาเช่า

12.3.5 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนา เพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

12.4 ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

12.4.1 อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย ตัวอย่างเช่น อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ

12.4.2 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น

12.4.3 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ภายในกิจการในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคตและนำมาใช้ภายใน กิจการในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงานไม่ว่า

พนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย

12.4.4 อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน

12.5 อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือการจัดหาสินค้า หรือการให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขายหรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน กิจการต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานนั้นไม่มีนัยสำคัญ

12.6 ในบางกรณี กิจการให้บริการเสริมอื่น ๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีนัยสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของอาคารสำนักงานจัดให้มียามรักษาความปลอดภัยและการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารสำนักงานนั้น ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการเป็นเจ้าของและเป็นผู้บริหารจัดการโรงแรม บริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีนัยสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.7 กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และแนวทางที่กำหนดไว้ กิจการต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก

การรับรู้รายการ

12.8 กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

12.8.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.8.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

12.9 กิจการต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรกที่ทำให้กิจการได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และ ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์

12.10 หากชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้มาโดยการเปลี่ยนแทนและเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการ

ลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น และต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้น

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

12.11 กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ

12.12 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

12.13 ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้

12.13.1 ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร

12.13.2 ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้

12.13.3 จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

12.14 กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่าหากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือได้ กิจการต้องบันทึกสินทรัพย์ที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

12.15 กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชี โดยใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีมูลค่ายุติธรรม และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

วิธีราคาทุน

12.16 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนต้องแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ตามแนวทางที่กำหนดไว้ในบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* ในเรื่องวิธีราคาทุนและเรื่องการลดลงของมูลค่าสินทรัพย์

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.17 ภายหลังการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว หากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

12.18 กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

12.19 หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือเมื่อมีการโอน) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

12.20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้บังคับ) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

การโอน

12.21 การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

12.21.1 เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

12.21.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีไว้เพื่อขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

12.21.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มี ไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.21.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

วิธีราคาทุน

12.22 การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานกับสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.23 ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* หรือบทที่ 8 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ*

12.24 หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*

12.25 กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น 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 กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

12.27 เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การจำหน่าย

12.28 กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก

12.29 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรม

12.30 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.30.1 กิจการใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม

12.30.2 จำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับ

12.30.2.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12.30.2.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษาที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

12.30.2.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษาที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

12.30.2.4 มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ลดลงระหว่างงวด (ถ้ามี)

12.30.3 ข้อจำกัดและจำนวนเงินของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีข้อจำกัด หรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่ายที่มีข้อจำกัด

12.30.4 ข้อตกลงที่สำคัญในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซมบำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีราคาทุน

12.31 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12.30 แล้ว ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีราคาทุน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.31.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้

12.31.2 ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์ (ถ้ามี)) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

12.31.3 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับ วันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

12.31.3.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการได้มากับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

12.31.3.2 ค่าเสื่อมราคา

12.31.3.3 ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าและการกลับรายการผลขาดทุนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุน (ถ้ามี)

12.31.3.4 การโอนเข้าหรือออกจากรายการสินค้าคงเหลือหรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

12.31.3.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

วิธีมูลค่ายุติธรรม

12.32 นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12.30 แล้ว ในกรณีที่กิจการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

12.32.1 แหล่งข้อมูลของมูลค่ายุติธรรมที่กิจการใช้ รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่

12.32.2 ข้อมูลในการกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

12.32.2.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการได้มากับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

12.32.2.2 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายและการจำหน่ายอื่น ๆ

12.32.2.3 ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

12.32.2.4 การโอนไปหรือโอนจากรายการสินค้าคงเหลือหรือรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

12.32.2.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 13

ต้นทุนการกู้ยืม

13.1 ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ โดยต้นทุนการกู้ยืม อาจรวมถึงดอกเบี้ยที่เกิดจากการเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว รวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวกับการกู้ยืมจำนวนที่ตัดบัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวกับการจัดการกู้ยืม และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

13.2 ต้นทุนการกู้ยืมต้องรับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

13.3 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลานานในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ได้แก่ โรงงาน โรงผลิตพลังงาน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและสินค้าที่ต้องใช้ระยะเวลานานในการแปลงสภาพให้พร้อมที่จะขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่ไม่เข้าเงื่อนไข เช่น สินค้าที่ทำการผลิตเป็นประจำ สินค้าที่ผลิตเป็นจำนวนมากโดยไม่มีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ ในช่วงระยะเวลาสั้นและสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีที่ซื้อ

การรับรู้รายการ

13.4 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น

13.5 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต และกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.6 ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้น เมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นต้องเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้

13.7 สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินกู้นั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว

13.8 หากกิจการได้รับเงินกู้มาล่วงหน้าก่อนการเกิดขึ้นของรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในรอบระยะเวลารายงานนั้นต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว

13.9 สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งได้แก่ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดจากเงินกู้ที่คงค้างในระหว่างงวดโดยไม่รวมเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.10 กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

13.10.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น

13.10.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น

13.10.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย

13.11 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์ หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวต้องหักด้วยเงินล่วงหน้า

13.12 การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.13 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสิ้นสุดลงให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต่อไป

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

13.14 การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง

13.15 สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง

การเปิดเผยข้อมูล

13.16 งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

13.16.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด

13.16.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 14

สัญญาเช่า

14.1 สัญญาเช่า หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด

14.2 สัญญาเช่าเงินทุน หมายถึง สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

14.3 สัญญาเช่าดำเนินงาน หมายถึง สัญญาเช่าที่มิใช่สัญญาเช่าเงินทุน

14.4 สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ หมายถึง สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

14.4.1 เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก

14.4.2 เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า

14.4.3 เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม หรือ

14.4.4 เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง

14.5 วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า หมายถึง วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้

14.5.1 สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุน

14.5.2 ในกรณีของสัญญาเช่าเงินทุน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

14.6 วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล หมายถึง วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่เช่า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายอันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า

14.7 อายุสัญญาเช่า หมายถึง ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า

14.8 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า รวมกับรายการ ดังต่อไปนี้

14.8.1 ทางด้านผู้เช่า – จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับ ผู้ให้เช่า หรือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

14.8.2 ทางด้านผู้ให้เช่า – มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้

จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่ายและเรียกคืนได้จากผู้เช่า อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย

14.9 มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวของกัน

14.10 อายุเชิงเศรษฐกิจ หมายถึง ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

14.10.1 ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชนเชิงเศรษฐกิจกับผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย หรือ

14.10.2 จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ใช้รายเดียวหรือหลายราย คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

14.11 อายุการใช้ประโยชน์ หมายถึง ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า

14.12 มูลค่าคงเหลือที่ได้รับการประกัน หมายถึง (ก) ทางด้านผู้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือ บุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุด ที่จะต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ (ข) ทางด้านผู้ให้เช่า – ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่า และบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้

14.13 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน หมายถึง ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่าซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น

14.14 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

14.15 เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า หมายถึง ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าเงินทุนกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า

14.16 เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า หมายถึง เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า

14.17 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้ หมายถึง ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

14.18 อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า หมายถึง อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวมของมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนเท่ากับผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่าและต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

14.19 อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้จึงให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้ำประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อสินทรัพย์นั้น

14.20 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า ซึ่งไม่ได้กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านไป แต่กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของยอดขาย ปริมาณการใช้ดัชนีราคาในอนาคต หรืออัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

14.21 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึงโอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจากวิทยาการที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึงการคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

14.22 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่ และกิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

14.23 กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน หากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

14.23.1 สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า เช่น สัญญาเช่าซื้อซึ่งเมื่อผู้เช่าซื้อชำระเงินครบตามข้อกำหนดของสัญญาผู้ให้เช่าซื้อจะโอน กรรมสิทธิ์ให้ผู้เช่าซื้อ

14.23.2 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ เช่น สิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าที่มีราคาประมาณไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์ถือได้ว่าเป็นราคา ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก

14.23.3 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น เช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมระยะเวลาประมาณอย่างน้อยร้อยละ 80 ของอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

14.23.4 ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับ หรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำ ดังกล่าวมีจำนวนประมาณอย่างน้อยร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

14.24 สถานการณ์ในย่อหน้าก่อน ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าเงินทุน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทน ซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า

14.25 การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิม และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุเชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี

14.26 การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุเชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเข้าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่า ดำเนินงาน

จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้า ซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ

14.27 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า องค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่าจะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุน ไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดียวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ จะมีอายุเชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด และหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และอาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.28 ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและพิจารณาการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคาร ตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.29 เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้าก่อนมีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้อายุเชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้เริ่มแรก

14.30 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย คือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลดต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้

14.31 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่า เงินทุนต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

14.32 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ

14.33 ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ

14.34 สัญญาเช่าเงินทุนทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพ และค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่รับรู้ต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานการเงิน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่า หรืออายุการใช้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า

14.35 ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่า หรือ ภายในอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

14.36 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าเงินทุนดังต่อไปนี้

14.36.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท

14.36.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวน เงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.36.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.36.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.36.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

14.36.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด

14.36.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

14.37 นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เรื่องอื่น เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น

สัญญาเช่าดำเนินงาน

14.38 ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา

14.39 ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้

14.39.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.39.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.39.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.39.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

14.39.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

14.39.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและจำนวนเงินที่จะได้รับตามสัญญาให้เช่าช่วงที่รับรู้สำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และจำนวนเงินที่จะได้รับจากสัญญาให้เช่าช่วง

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าเงินทุน

การรับรู้เริ่มแรก

14.40 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุนเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า

14.41 ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้

14.42 ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าเงินทุนนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าเงินทุน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

14.43 การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าเงินทุน

14.44 ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในงบกำไรขาดทุนทันที

14.45 สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าเงินทุน ซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามย่อหน้าที่ 10.39 ถึง 10.40

14.46 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก (เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าเงินทุน เป็นต้น) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย

14.47 ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าเงินทุนของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้

14.47.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย

14.47.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า

14.48 ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขาย ซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

14.49 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าเงินทุนดังต่อไปนี้

14.49.1 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้น ตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับ ระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.49.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.49.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.49.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี

14.49.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้

14.49.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เช่า

14.49.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้

14.49.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้สำหรับงวด

14.49.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าดำเนินงาน

14.50 ผู้ให้เช่าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์

14.51 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

14.52 ผู้ให้เช่าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่า ซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

14.53 ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรอง หรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า ตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

14.54 ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

14.55 ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากการทำสัญญาเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

14.56 ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานดังต่อไปนี้

14.56.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้ โดย แสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้

14.56.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี

14.56.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี

14.56.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี

14.56.2 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้

14.56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า

14.57 นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น ข้อกำหนดเรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

การขายและเช่ากลับคืน

14.58 การขายและเช่ากลับคืน คือ การที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง

14.59 หากรายการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าเงินทุน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

14.60 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

14.61 ในกรณีที่การขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

14.61.1 หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไร หรือผลขาดทุนจากการขายทันที

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

14.61.2 หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า

14.61.3 หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์สินทรัพย์ที่เช่า

14.62 หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไร หรือขาดทุนทันที

14.63 สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนทันทีสำหรับสัญญาเช่าเงินทุน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว

14.64 ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 15

ภาษีเงินได้

15.1 กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย ให้รับรู้เป็นหนี้สิน

15.2 อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้* อย่างสม่ำเสมอ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 16

ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

16.1 ประมาณการหนี้สิน หมายถึง หนี้สินหรือภาระผูกพันปัจจุบันที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ

16.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.2.1 ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งยังไม่มีความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

16.2.2 ภาระผูกพันปัจจุบัน ซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.2.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

16.2.2.2 จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

16.3 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

16.4 กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ให้เปิดเผยรายละเอียดของภาระผูกพันที่มีอยู่ในปัจจุบันรวมทั้งมูลค่าผลกระทบทางการเงินหากสามารถประมาณได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

16.5 กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16.12 ถึง 16.13 หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ กิจการไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากอาจทำให้มีการรับรู้รายได้ที่อาจจะไม่มีวันได้รับเลย อย่างไรก็ตาม หากมีความเสมือนแน่นอนว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม

16.6 ประมาณการหนี้สินจะต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

16.6.1 กิจการมีภาระผูกพันปัจจุบัน ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุมาน

16.6.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

16.6.3 สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

16.7 ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่ง ต่อไปนี้

16.7.1 สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย)

16.7.2 กฎหมายที่ใช้บังคับ

16.7.3 ผลบังคับตามกฎหมายอื่น

16.8 ภาระผูกพันจากการอนุมาน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

16.8.1 กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผน หรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ

16.8.2 การกระทำตามย่อหน้าที่ 16.8.1 ของกิจการสร้างความคาดหมายที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

16.9 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาระผูกพันปัจจุบันที่พิจารณาว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้แล้วเห็นว่าน่าจะมีอยู่มากกว่าไม่น่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากภาระผูกพันดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สำหรับภาระผูกพันที่พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่น่าจะมีอยู่มากกว่าน่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่กรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเป็นไปได้

16.10 เหตุการณ์ในอดีตที่มีผลทำให้ภาระผูกพันปัจจุบันเกิดขึ้น เรียกว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน เหตุการณ์ในอดีตจะถือเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นเป็นเหตุให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้ เหตุการณ์ดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

16.10.1 เมื่อการจ่ายชำระภาระผูกพันสามารถมีผลบังคับตามกฎหมาย หรือ

16.10.2 เป็นภาระผูกพันจากการอนุมาน เมื่อเหตุการณ์ซึ่งอาจเป็นการกระทำของกิจการได้สร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงกับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

16.11 หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เป็นแต่เพียงภาระผูกพันปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง การสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อันจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น

เมื่อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ภาระผูกพันปัจจุบันจะมีอยู่ กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นได้

การวัดมูลค่า

ประมาณการที่ดีที่สุด

16.12 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.13 ประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติภาระผูกพันอาจมีจำนวนสูงเกินกว่าที่กิจการจะจ่ายชำระหรือโอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ประมาณการของจำนวนที่สมเหตุผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระหรือโอนภาระผูกพันถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.14 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16.6 ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นอย่างสม่ำเสมอ

การเปิดเผยข้อมูล

16.15 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

16.15.1 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

16.15.2 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้เพิ่มเติมในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่

16.15.3 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด (เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นและ นำไปลดประมาณการหนี้สิน)

16.15.4 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด

16.16 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

16.16.1 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

16.16.2 สิ่งที่ชี้บอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 17

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

17.1 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

17.1.1 เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง)

17.1.2 เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

17.2 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์เหล่านั้นเกิดขึ้นภายหลังการประกาศผลกำไรหรือข้อมูลทางการเงินอื่นให้สาธารณชนทราบ

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง

17.3 กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง เช่น คำพิพากษาของคดีความในศาลภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับปรุงจำนวนประมาณการที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้การค้าได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้การค้านั้น การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลารายงานสำหรับจำนวนส่วนแบ่งกำไรหรือการจ่ายโบนัส หากกิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่จะต้องจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือโบนัสนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

17.4 กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง เช่น การลดลงของมูลค่าตลาดของเงินลงทุนระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน โดยปกติ การลดลงของมูลค่าตลาดจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในงวดถัดไป หากกิจการประกาศจ่ายเงินปันผลให้กับเจ้าของภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่รับรู้เงินปันผลดังกล่าวเป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ามีการประกาศจ่ายเงินปันผลหลังรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินเงินปันผลดังกล่าวต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจาก

เงินปันผลดังกล่าวไม่เป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว เงินปันผลดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูล

17.5 กิจการต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และผู้ให้การอนุมัติงบการเงิน หากผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือบุคคลอื่นมีอำนาจแก้ไขงบการเงิน หลังจากที่ได้มีการออกงบการเงินแล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

17.6 เมื่อเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ จะทำให้การไม่เปิดเผยข้อมูลมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ

17.6.1 ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว

17.6.2 ประมาณการผลกระทบทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 18

รายได้

18.1 รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและรายการกำไร ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

18.2 รายได้ หมายรวมเฉพาะกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ที่กิจการได้รับหรือค้างรับซึ่งทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ดังนั้น จำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ เนื่องจากถือเป็นกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของของกิจการเพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการ ซึ่งถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้นจึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่านายหน้า

การวัดมูลค่าของรายได้

18.3 กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ

18.4 กิจการต้องกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวเป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อที่กิจการกำหนด

18.5 เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะและมูลค่าใกล้เคียงกัน กิจการต้องไม่ถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ เมื่อกิจการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะไม่เหมือนกันกิจการต้องถือว่าการแลกเปลี่ยนนั้นก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้ดังกล่าวโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่นำไปแลกปรับปรุงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีการโอนระหว่างกัน

การขายสินค้า

18.6 กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

18.6.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

18.6.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม

18.6.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.6.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.6.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้น อันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.7 กิจการต้องคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมของรายการบัญชีในการพิจารณาว่าเมื่อใดกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยทั่วไปการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของเกิดขึ้นเมื่อกิจการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ กรณีนี้มักเกิดขึ้นกับธุรกิจค้าปลีก แต่ในบางกรณี การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของสามารถเกิดขึ้น ณ เวลาที่ต่างจากเวลาในการโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อ

18.8 กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นไม่ถือว่าเป็นการขาย กิจการอาจคงไว้ซึ่งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของได้ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น

18.8.1 เมื่อกิจการยังมีภาระผูกพันต่อผลงานที่ไม่เป็นที่พอใจของผู้ซื้อ ซึ่งกิจการต้องรับผิดชอบนอกเหนือจากการรับประกันปกติ

18.8.2 เมื่อรายได้จากการขายสินค้าของกิจการขึ้นอยู่กับรายได้ที่ผู้ซื้อได้รับจากการขายสินค้านั้น

18.8.3 เมื่อสินค้าที่ส่งไปมีเงื่อนไขในการติดตั้งและการติดตั้งนั้นเป็นส่วนสำคัญของสัญญา ซึ่งกิจการยังมิได้ดำเนินการให้แล้วเสร็จ

18.8.4 เมื่อผู้ซื้อมีสิทธิที่จะบอกเลิกการซื้อตามเงื่อนไขในสัญญาซื้อขาย และกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้านั้นได้

18.9 กิจการต้องรับรู้รายได้หากกิจการยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า ดังนั้น รายการบัญชีที่เกิดขึ้นถือว่าเป็นการขาย ตัวอย่างเช่น ผู้ขายอาจคงกรรมสิทธิ์ในสินค้าไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บเงินเมื่อครบกำหนด ในกรณีดังกล่าว รายการบัญชีนั้นถือเป็นการขายและกิจการต้องรับรู้เป็นรายได้หากกิจการได้โอนทั้งความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปแล้ว อีกตัวอย่างหนึ่งคือ กรณีที่กิจการค้าปลีกยังคงความเสี่ยงที่ไม่เป็นนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าโดยตกลงที่จะคืนเงินให้หากลูกค้าไม่พอใจในสินค้าในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถรับรู้รายได้ ณ เวลาที่เกิดการขายหากกิจการสามารถประมาณการรับคืนสินค้าในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ พร้อมกับรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนโดยประเมินจากประสบการณ์ในอดีตและปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

18.10 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น ในบางกรณี ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้รับสิ่งตอบแทนจากการขายแล้ว หรือจนกระทั่งความไม่แน่นอนได้หมดไป ตัวอย่างเช่น ความไม่แน่นอนที่รัฐบาลต่างประเทศจะอนุมัติให้ส่งเงิน ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนจากการขายออกนอกประเทศ กิจการสามารถรับรู้รายได้ในทันทีที่รัฐบาลต่างประเทศอนุมัติ

ให้ส่งเงินดังกล่าวออกนอกประเทศได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

18.11 รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกันต้องรับรู้ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน กระบวนการนี้เรียกว่าการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรับประกันและค่าใช้จ่ายที่เกิดหลังการส่งสินค้าจะสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเงื่อนไข ในข้ออื่น ๆ ในการรับรู้รายได้เกิดขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายได้หากไม่สามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีนี้ กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากการขายสินค้าเป็นหนี้สิน

18.12 กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามข้อกำหนดในบทที่ 19 เรื่อง *การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์*

18.13 กิจการต้องรับรู้รายได้จากสัญญาก่อสร้างตามข้อกำหนดในบทที่ 20 เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง*

การให้บริการ

18.14 เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

18.14.1 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.14.3 กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.14.4 กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

18.15 การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี เรียกว่า วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ตามวิธีนี้ กิจการต้องรับรู้รายได้ในรอบระยะเวลารายงานที่มีการให้บริการ การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ดังกล่าวให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของบริการที่ให้และผลการปฏิบัติงานระหว่างงวด

18.16 กิจการจะรับรู้รายได้ได้ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

18.17 โดยทั่วไป กิจการจะสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือหลังจากที่ได้ตกลงกับคู่สัญญาในทุกข้อต่อไปนี้

18.17.1 สิทธิตามกฎหมายของแต่ละฝ่ายซึ่งเกี่ยวกับการให้บริการหรือการรับบริการ

18.17.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน

18.17.3 ลักษณะและเงื่อนไขในการชำระเงิน

โดยทั่วไป กิจการต้องมีระบบการจัดทำรายงานและงบประมาณทางการเงินที่ดีเพื่อใช้ภายในกิจการ และกิจการต้องทบทวนประมาณการรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการและเมื่อจำเป็นต้องแก้ไขประมาณการดังกล่าว การแก้ไขประมาณการนั้นไม่ถือเป็นการแสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.18 กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีได้หลายวิธี กิจการต้องเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามลักษณะของรายการบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง

18.18.1 การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว

18.18.2 อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้

18.18.3 สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันให้รวมเฉพาะต้นทุนของบริการที่ให้แล้วจนถึงปัจจุบัน ส่วนประมาณการต้นทุนทั้งสิ้นให้รวมต้นทุนของบริการทั้งที่ให้แล้วและที่จะให้ในอนาคต

ตามปกติเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินรับล่วงหน้าจากลูกค้าจะไม่ได้สะท้อนถึงระดับของบริการที่ให้ไปแล้ว

18.19 หากกิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากต้องให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาเดียวกัน กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว เว้นแต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า กิจการสามารถใช้วิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขั้นความสำเร็จของบริการที่ให้ หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยการบริการหลัก ซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ กิจการต้องไม่รับรู้รายได้จนกระทั่งการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว

18.20 หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

18.21 ตามปกติ กิจการอาจไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือในระยะเริ่มแรกที่เกิดรายการบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการคาดว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นจากรายการบัญชีนั้นคืน กิจการจะสามารถรับรู้รายได้ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนที่เกิดขึ้น กิจการต้องไม่รับรู้กำไรหากไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.22 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายโดยไม่รับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องหากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือและมีระดับความน่าจะเป็นไม่เพียงพอที่จะเชื่อถือได้ว่ากิจการจะได้รับต้นทุนที่เกิดขึ้นคืน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการบัญชีได้อย่างน่าเชื่อถือเนื่องจากความไม่แน่นอนได้หมดไป กิจการสามารถรับรู้รายได้ได้

ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล

18.23 กิจการต้องรับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

18.23.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

18.23.2 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ

18.24 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

18.24.1 ดอกเบี้ยรับต้องรับรู้ตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

18.24.2 ค่าสิทธิต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

18.24.3 เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

18.25 หากกิจการซื้อเงินลงทุนที่ระบุอัตราดอกเบี้ยโดยมีดอกเบี้ยคงค้างที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อ กิจการต้องปันส่วนดอกเบี้ยที่ได้รับในเวลาต่อมาระหว่างดอกเบี้ยรับที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาก่อนการซื้อและหลังการซื้อเพื่อรับรู้เป็นรายได้เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นหลังการซื้อ

18.26 กิจการต้องใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกค่าสิทธิตามข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่เนื้อหาตามข้อตกลง จะแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้จะเหมาะสมยิ่งขึ้นหากใช้เกณฑ์อื่นที่มีระบบและสมเหตุสมผล

18.27 กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และได้รับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายและต้องไม่นำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก

โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

18.28 กิจการใช้โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเพื่อกระตุ้นลูกค้าให้สนใจที่จะซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ หากลูกค้าซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการ กิจการจะให้คะแนนสะสมกับลูกค้า (ส่วนใหญ่เรียกว่า “คะแนน”) ลูกค้าสามารถนำคะแนนสะสมไปแลกเป็นรางวัล เช่น ได้รับสินค้าหรือบริการโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทน หรือใช้เป็นส่วนลดสินค้าหรือบริการ

18.29 โปรแกรมดังกล่าวดำเนินการได้หลายรูปแบบ ลูกค้าอาจจะต้องการสะสมคะแนนให้ได้จำนวนขั้นต่ำตามที่กำหนดหรือตามมูลค่าของคะแนนสะสมก่อน จึงจะใช้สิทธิแลกซื้อสินค้าหรือบริการได้ คะแนนสะสมบางครั้งเกิดจากการซื้อสินค้าแต่ละครั้งหรือการซื้อรวมกันหลายครั้ง หรือการซื้ออย่างต่อเนื่องในช่วงเวลาที่กำหนด กิจการอาจทำโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้าเองหรือทำโปรแกรมร่วมกับบุคคลที่สามก็ได้ ส่วนรางวัลที่ให้แก่ลูกค้าอาจเป็นสินค้าหรือบริการที่จัดหาโดยกิจการเอง และ/หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจากบุคคลที่สามก็ได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

18.30 กิจการต้องถือปฏิบัติกับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

18.30.1 กิจการให้สิทธิพิเศษสำหรับลูกค้าโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการขายสินค้า การให้บริการหรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ 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) ด้วยการปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากการขายเริ่มแรกให้กับคะแนนสะสม (โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม) และส่วนประกอบอื่นของรายการขายนั้น โดยภายหลังจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ต้องคำนวณจากจำนวนคะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล เปรียบเทียบกับจำนวนคะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ

ตัวการหรือตัวแทน

18.32 การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจโดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ กิจการดำเนินการในฐานะตัวการก็ต่อเมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในทางตรงกันข้าม กิจการดำเนินการฐานะตัวแทนเมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยลักษณะข้อบ่งชี้ว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนมีดังนี้

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

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

- กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า

18.32.1 กรณีที่กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

- กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ
- จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ หรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

กิจการซึ่งเป็นตัวการต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับ แต่กิจการซึ่งเป็นตัวแทนต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่านายหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับ (สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับ)

การเปิดเผยข้อมูล

18.33 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

18.33.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ และวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าสำหรับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2 (ถ้ามี)

18.33.2 จำนวนรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญที่รับรู้ระหว่างงวดซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้

18.33.2.1 การขายสินค้า

18.33.2.2 การให้บริการ

18.33.2.3 ดอกเบี้ย

18.33.2.4 ค่าสิทธิ

18.33.2.5 เงินปันผล

18.33.3 จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทที่มีนัยสำคัญ

18.33.4 จำนวนประมาณการหนี้สินสำหรับโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.1 (ถ้ามี) โดยต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 16.15 หรือจำนวนหนี้สินรายได้รอการรับรู้ ในกรณีที่เลือกปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 18.31.2 (ถ้ามี)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 19

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

19.1 อสังหาริมทรัพย์ หมายถึง ที่ดินกับทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น รวมทั้งสิทธิทั้งหลายอื่นเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินด้วย

19.2 วิธีการบัญชี เพื่อรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

19.2.1 การขายที่ดิน

19.2.2 การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

19.2.3 การขายอาคารชุด

เงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์

19.3 โดยทั่วไปการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีเงื่อนไขสำคัญที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

การขาย

19.3.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว

การขายจะถือว่าเกิดขึ้นแล้วเมื่อ (1) ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำสัญญาจะซื้อจะขาย และ (2) มีการชำระราคาตามสัญญา

สำหรับการขายห้องชุดของอาคารชุด ต้องมีการขายได้ในจำนวนที่มากพอที่จะให้แน่ใจว่า อาคารชุดดังกล่าวจะไม่เปลี่ยนเป็นอาคารเพื่อให้เช่า โดยต้องพิจารณาถึงข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สัญญาจะซื้อจะขายอาคารชุดและเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงินประกอบด้วย

การขายห้องชุดในอาคารชุดในจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือพื้นที่ที่เปิดจองถือได้ว่าเป็นจำนวนที่มากพอ

ผู้ซื้อ

19.3.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิ์เรียกเงินคืน

ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรก จนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่จะบอกเลิกสัญญาและเรียกเงินดังกล่าวคืนไม่ได้ ซึ่งได้แก่ระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา

19.3.3 ผู้ซื้อได้ชำระเงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดมีจำนวนมากพอที่แสดงว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบสัญญา

เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อต้องมีจำนวนมากพอที่แสดงให้เห็นว่าผู้ซื้อจะผูกพันการชำระค่าอสังหาริมทรัพย์ต่อจนครบตามสัญญา เงินวางเริ่มแรกและค่างวดที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผู้ซื้อแต่ละสัญญาชำระแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ถือว่ามีจำนวนมากพอ

ผู้ขาย

19.3.4 ผู้ขายสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

ในการพิจารณาความสามารถของผู้ขายที่จะสามารถเก็บเงินจากผู้ซื้อได้ตามสัญญานั้น ให้ประเมินจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น ฐานะเครดิตของผู้ซื้อ หรือการที่ผู้ขายจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้นออกไปได้ใหม่ในราคาที่ไม่ต่ำกว่าราคาเดิม

ประสบการณ์การเก็บเงินจากโครงการก่อน ๆ ของผู้ขาย อาจนำมาใช้กับโครงการใหม่ได้ หากโครงการก่อน ๆ นั้น

(1) มีลักษณะส่วนใหญ่เหมือนกันกับโครงการใหม่ เช่น ชนิดของบ้าน อาคารชุดและที่ดิน สภาพแวดล้อมประเภทลูกค้า เงื่อนไขตามสัญญา และวิธีการขาย เป็นต้น

(2) ได้รับชำระเงินค่างวดเป็นจำนวนที่มากพอที่จะเป็นเครื่องชี้ว่าการขายในปัจจุบันของโครงการใหม่จะเก็บเงินได้ตามสัญญา

ความสามารถในการเก็บเงินได้จากผู้ซื้อแต่ละสัญญาไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญาอาจถือเป็นเกณฑ์หนึ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเก็บเงินของผู้ขาย

19.3.5 งานพัฒนาและงานก่อสร้างได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว

งานพัฒนาและงานก่อสร้างโครงการที่ถือว่าเป็นงานขั้นตอนเบื้องต้น ได้แก่

- งานวิศวกรรมและงานออกแบบ
- การเซ็นสัญญาจ้างเหมางานปรับปรุงและเตรียมพื้นที่ หรือจ้างเหมาก่อสร้าง
- การปรับปรุงสภาพพื้นที่และการจัดเตรียมพื้นที่
- การสร้างสาธารณูปโภค เช่น ถนน ท่อระบายน้ำ ประปา และไฟฟ้า ฯลฯ
- การวางผัง
- การสร้างฐานรากของบ้านหรืออาคาร

งานพัฒนาและงานก่อสร้างที่ถือว่าได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขายซึ่งได้รับการรับรองโดยวิศวกรหรือสถาปนิกของโครงการ

19.3.6 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงิน และสามารถปฏิบัติตามสัญญาและคำชี้ชวนต่าง ๆ ที่ได้ให้ไว้

ผู้ขายมีความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุน หรือหลักประกัน เพื่อใช้ในการดำเนินงานปรับปรุงที่ดินงานก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกให้เสร็จตามที่ระบุไว้ในสัญญา และผู้ขายสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่น ๆ ที่ได้ให้ไว้ ความสามารถ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ดังกล่าวอาจพิจารณาได้จากเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ความสามารถในการกู้ยืมเงินหรือกระแสเงินสดในเชิงบวกจาก การดำเนินงานของผู้ขายงานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.3.7 งานก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาก้าวหน้าผ่านงานขั้นตอนเบื้องต้นแล้ว และมีเครื่องชี้ว่างานจะทำเสร็จได้ตามแผน สิ่งที่ชี้ความก้าวหน้าบางอย่าง ได้แก่

- เงินทุนที่ได้จ่ายไปในงานพัฒนาตามแผน
- งานพัฒนาที่ดินได้เริ่มแล้ว
- แผนงานวิศวกรรมที่มีและความผูกพันของงานเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ที่ขาย
- งานที่ได้ทำสำเร็จแล้วเกี่ยวกับถนนทางเข้า ท่อระบายน้ำ ประปา ไฟฟ้า บ่อบำบัดน้ำเสีย และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตามสัญญา

นอกจากนี้ ต้องไม่มีสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่จะทำให้งานหยุดชะงัก เช่น ไม่สามารถขอใบอนุญาต ไม่สามารถจัดจ้างผู้รับเหมา จัดหาคนหรืออุปกรณ์ต่าง ๆ ได้ และต้องสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนรวมและขั้นความก้าวหน้าของงานจนกระทั่งงานเสร็จได้อย่างมีเหตุมีผล โดยพิจารณาถึงปริมาณขาย แนวโน้มราคาขาย ความต้องการซื้อ รวมทั้งปัจจัยฤดูกาล ประสบการณ์ของผู้ขายที่ตั้งตามภูมิศาสตร์ และปัจจัยสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ประกอบด้วย

19.3.8 ผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว

หากผู้ขายต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหลังจากที่ได้ขายไปแล้วในลักษณะที่ยังคงเก็บความเสี่ยงส่วนใหญ่ หรือผลประโยชน์ที่มีนัยสาคัญในทรัพย์สินนั้นอยู่ ถือว่าผิดเกณฑ์ข้อนี้ เช่น การขายโดยมีการทำสัญญาซื้อคืนเพื่อเป็นการดึงดูดผู้ซื้อในแง่การขาย การขายนี้ถือว่าผู้ขายยังมีความเสี่ยงในทรัพย์สินนั้นอยู่

สำหรับการขายที่ดิน ผู้ขายได้ทำงานพัฒนาเสร็จสมบูรณ์แล้วและไม่มีพันธะที่จะต้องทำงานปรับปรุงต่าง ๆ ให้สำเร็จเกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย หรือ งานสร้างเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับที่ดินเป็นแปลง ๆ ที่ขาย

วิธีการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

19.4 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด สามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น คือ

19.4.1 รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

19.4.2 รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.4.3 รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

กรณีที่ไม่อาจรับรู้เป็นรายได้ตาม 19.4.1–19.4.3 ให้บันทึกเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้า

เงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.5 กิจการที่ค้าอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภทดังกล่าว อาจเลือกรับรู้เป็นรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายนั้น ๆ เข้าเงื่อนไขดังนี้

19.5.1 การขายเกิดขึ้นแล้ว (ในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง)

19.5.2 ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน

19.5.3 ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ

19.5.4 เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา

19.5.5 ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา

19.5.6 งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย

19.5.7 ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี

19.5.8 การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี

19.5.9 ผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้ จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

19.6 การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

19.6.1 วิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จมีหลายวิธี ได้แก่

19.6.1.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น ทั้งนี้ไม่รวมต้นทุนที่ดิน

19.6.1.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

19.6.1.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

19.6.2 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกันและอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จสูงกว่าเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้หยุดการรับรู้รายได้ทันที

19.6.3 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

19.7 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

19.7.1 การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ให้ใช้วิธีการรับรู้ตามอัตรากำไรขั้นต้น

19.7.2 ในกรณีที่อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต่ำกว่าสัดส่วนของเงินที่ได้รับผ่อนชำระตามกำหนดต่อราคาขายผ่อนชำระ ให้รับรู้รายได้ไม่เกินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนเงินค่างวดที่ได้รับผ่อนชำระเกินกว่าอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้ถือเป็นเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อ

19.7.3 ในกรณีที่ผู้ซื้อผิดนัดชำระเงินเกินกว่า 3 งวดติดต่อกัน ให้หยุดรับรู้รายได้ทันที

19.7.4 ควรมีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามความเหมาะสม

19.7.5 ถ้าในระหว่างการผ่อนชำระ ผู้ซื้อสามารถชำระเงินส่วนที่เหลือทั้งหมดได้ก่อนกำหนด หรือ สามารถหาแหล่งเงินกู้อื่นใด รวมทั้งการก่อสร้างได้เสร็จสมบูรณ์และผู้ขายได้โอนความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ให้รับรู้จำนวนเงินดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนในงวดนั้น

การบันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำ

19.8 ในกรณีที่การขายอสังหาริมทรัพย์ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นรายได้ตามย่อหน้าที่ 19.4 ให้บันทึกจำนวนเงินที่ได้รับเป็นเงินมัดจำหรือเงินรับล่วงหน้าจากผู้ซื้อจนกว่าการขายดังกล่าวจะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าใดย่อหน้าหนึ่งข้างต้น

การเปิดเผยข้อมูล

19.9 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบการเงิน

19.9.1 วิธีการรับรู้รายได้

19.9.2 ในกรณีที่ใช้วิธีรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จให้เปิดเผยวิธีการกำหนดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 20

สัญญาก่อสร้าง

20.1 สัญญาก่อสร้าง หมายถึง สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์รายการเดียว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบเทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย

20.2 สัญญาราคาคงที่ หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วยอัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่ตกลงกันขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

20.3 สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุนตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่ม ซึ่งส่วนเพิ่มนั้นกำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าวหรือเป็นจำนวนคงที่

20.4 สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เขื่อน ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ ซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้างโรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน

20.5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้

20.5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้างผู้จัดการ โครงการ หรือสถาปนิก

20.5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลังการรื้อถอนสินทรัพย์

การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง

20.6 เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.6.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน

20.6.2 สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนั้น กิจการและผู้ว่าจ้างสามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้

20.6.3 ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

20.7 กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดียว ไม่ว่ากลุ่มสัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.7.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน

20.7.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตรากำไรร่วมกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

20.7.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน

20.8 สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สำหรับสินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

20.8.1 สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นในด้านการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์

20.8.2 การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

รายได้ค่าก่อสร้าง

20.9 รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย

20.9.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

20.9.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการดัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.9.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้

20.9.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการก่อสร้าง

20.10 ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้

20.10.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา

20.10.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไป ซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา

20.10.3 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาก่อสร้าง

การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

20.11 เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

20.12 ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.12.1 รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.12.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

20.12.3 ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ

20.12.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้

20.13 ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

20.13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

20.13.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่

20.14 กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญา ซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

20.14.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

20.14.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว

20.14.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญา โดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ

ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงเนื้องานที่ทำเสร็จ

20.15 เมื่อกิจการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่

20.15.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น

20.15.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง

20.16 เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

20.16.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้

20.16.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

20.17 เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

20.18 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที

การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

20.19 วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างของรอบระยะเวลารายงานก่อน ๆ กับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของรอบระยะเวลารายงานปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง ประมาณการต้นทุนการก่อสร้าง หรือประมาณการผลของงานก่อสร้าง ต้องถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี กิจการต้องนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณาจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีและ งวดต่อ ๆ ไป

การเปิดเผยข้อมูล

20.20 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

20.20.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด

20.20.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวดและวิธีที่ใช้ในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง

20.21 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

20.21.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน

20.21.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า

20.21.3 จำนวนเงินประกันผลงาน

20.22 กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้

20.22.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญาเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

20.22.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญาเป็นหนี้สินของกิจการ

20.23 สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิ เรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ หักด้วยผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

20.24 สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้น บวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิ เรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ หักด้วยผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 21

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

คำนิยาม

21.1 เงินตราต่างประเทศ หมายถึง เงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินบาท (หรือ หมายถึงเงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 21.17 ถึง 21.18)

21.2 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

21.2.1 ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

21.2.2 กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ

21.2.3 ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

21.3 รายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมถึงสัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

21.4 รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างเช่น เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

21.5 สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน คือ สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

21.6 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินบาทกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

21.7 วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้น ซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการมักจะถูกนำมาใช้ ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยใน

รอบสัปดาห์หรือรอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ดี หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

21.8 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

21.8.1 รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด

21.8.2 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

21.8.3 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

21.9 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ คือ ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบระหว่าง

21.9.1 ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคืออัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

21.9.2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

21.9.3 ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินบาทแต่จะไม่มีการรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือในทางกลับกัน

21.10 เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

21.11 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น

21.12 เมื่อมีการรับรู้รายการผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบ

ของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย เช่น บทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กำหนดให้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของด้วย (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) เป็นต้น ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในงบกำไรขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย

หน่วยงานต่างประเทศ

21.13 หน่วยงานต่างประเทศ หมายถึง บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมการงาน หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่นนอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสาขา

21.14 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

21.14.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินแต่ละงวด (นั่นคือ รวมถึงงบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบแสดงฐานะการเงินนั้น

21.14.2 รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงในงบกำไรขาดทุน (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

21.14.3 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดให้รับรู้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ซึ่งเป็นผลต่างที่เกิดขึ้นจาก

(1) การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด

(2) การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม

ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น และจะถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในงบกำไรขาดทุน เมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น

21.15 ในทางปฏิบัติ อัตราที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ มักจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่าย

อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ จะไม่เหมาะสมถ้าอัตราแลกเปลี่ยนมีความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศในงบการเงินรวมหรืองบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย

21.16 เมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

21.17 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งโดยปกติจะหมายถึงสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สำคัญ

21.18 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท แต่หากกิจการต้องการจัดทำงบการเงินโดยใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท กิจการก็สามารถจัดทำได้ โดยต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 22

เกษตรกรรม

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 ประกอบด้วยการเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลิตผล และการขยายพันธุ์

22.8 ต้นทุนในการขาย หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้

การรับรู้รายการ

22.9 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

22.9.1 กิจการควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

22.9.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ

22.9.3 มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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* หรือบทอื่นที่เกี่ยวข้อง

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

วิธีมูลค่ายุติธรรม

22.14 หากสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย 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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

22.16.2.3 ราคาเทียบเคียงของกลุ่มอุตสาหกรรม เช่น มูลค่าของผลไม้ที่แสดงในหน่วยบรรจุสินค้าเพื่อส่งออก หรือมูลค่าของโคหรือกระบือที่แสดงในหน่วยกิโลกรัมของเนื้อ เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีราคาทุน

22.17 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนทุกข้อดังต่อไปนี้

22.17.1 รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม

22.17.2 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

22.17.3 อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และ

22.17.4 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

22.17.4.1 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อ หรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)

22.17.4.2 มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยว หรือการขาย

22.17.4.3 ค่าเสื่อมราคา

22.17.4.4 การเปลี่ยนแปลงอื่น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

22.18 กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมทุกข้อดังต่อไปนี้

22.18.1 รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม

22.18.2 วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม และของผลิตผลทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว

22.18.3 รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

22.18.3.1 ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

22.18.3.2 มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อ หรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)

22.18.3.3 มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยว หรือการขาย

22.18.3.4 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินที่ต่างไป และการแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน (ถ้ามี) และ

22.18.3.5 การเปลี่ยนแปลงอื่น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 23

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

23.1 รัฐบาล หมายถึง รัฐบาล หน่วยงานราชการ และหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานในระดับท้องถิ่น ระดับประเทศหรือระดับระหว่างประเทศ

23.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หมายถึง ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต

23.3 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึง

23.3.1 ความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคหรือคำแนะนำทางด้านการตลาดโดยไม่คิดมูลค่า การให้การค้ำประกันและการให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น และ

23.3.2 รายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ เช่น นโยบายการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐบาลที่มีผลต่อยอดขายบางส่วนของกิจการ เป็นต้น

23.4 ความช่วยเหลือจากรัฐบาล หมายถึง การที่รัฐบาลให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยเฉพาะเจาะจงแก่กิจการใดกิจการหนึ่งหรือกลุ่มกิจการที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนด ทั้งนี้ไม่รวมถึงประโยชน์ที่รัฐบาลให้โดยทางอ้อมซึ่งมีผลต่อสภาพทางการค้าโดยทั่วไป เช่น การจัดสร้างสาธารณูปโภคในพื้นที่ที่มีการพัฒนา หรือการกำหนดข้อจำกัดทางการค้าต่อคู่แข่ง เป็นต้น

23.5 บทนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แก่กิจการในรูปของประโยชน์ที่ใช้ในการกำหนดกำไรหรือขาดทุนทางภาษีหรือสามารถใช้กำหนดหรือจำกัดจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้ ตัวอย่างของประโยชน์ดังกล่าว ได้แก่ ช่วงระยะเวลาปลอดภาษี เครดิตภาษีเงินลงทุน การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และการลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นต้น

การรับรู้รายการ

23.6 กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล จนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า

23.6.1 กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้ และ

23.6.2 กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น

23.7 กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้

23.7.1 กรณีที่เงินอุดหนุนไม่ได้กำหนดเงื่อนไขที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น

23.7.2 กรณีเงินอุดหนุนกำหนดเงื่อนไขที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้เท่านั้น

กรณีเงินอุดหนุนที่ได้รับก่อนเข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นรายได้ กิจการจะต้องรับรู้ไว้เป็นรายได้รอการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

23.8 กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนอย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย

การวัดมูลค่า

23.9 กิจการต้องวัดมูลค่าของเงินอุดหนุนด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับหรือที่มีสิทธิที่จะได้รับ

การแสดงรายการ

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

23.10 เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ คือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขหลักให้กิจการที่เข้าข่ายได้รับเงินอุดหนุนต้องซื้อ สร้าง หรือจัดหาสินทรัพย์ระยะยาวโดยอาจมีเงื่อนไขรองที่เกี่ยวกับการจำกัดประเภทหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่กิจการต้องจัดหาหรือถือครองสินทรัพย์นั้น

23.11 กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินโดยสามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี ดังนี้

23.11.1 กิจการรับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือ

23.11.2 กิจการนำเงินอุดหนุนมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพ (ในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง)

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

23.12 เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ คือ เงินอุดหนุนอื่นจากรัฐบาลที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

23.13 กิจการอาจแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากหรือแสดงไว้ภายใต้หมวดรายได้อื่น หรืออาจนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปแสดงโดยการหักกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

23.14 การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*)

23.14.1 หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนนั้นไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือลดรายได้รอการรับรู้ด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

จำนวนที่ต้องจ่ายคืน นอกจากนั้นกิจการต้องรับรู้ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนจากรัฐบาลนั้นเข้างบกำไรขาดทุนทันที

23.14.2 หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนที่จ่ายคืนนั้นไปหักรายได้รอการรับรู้ที่ได้บันทึกไว้สำหรับเงินอุดหนุนดังกล่าว ในกรณีที่เงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนมีจำนวนสูงกว่าหรือไม่มียอดคงเหลือในบัญชีรายได้รอการรับรู้ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินของเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนนั้นเข้างบกำไรขาดทุนทันที

การเปิดเผยข้อมูล

23.15 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลทุกข้อดังต่อไปนี้

23.15.1 นโยบายการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมทั้งวิธีที่กิจการเลือกใช้ในการแสดงรายการในงบการเงิน

23.15.2 ลักษณะและจำนวนเงินของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ในงบการเงิน

23.15.3 เงื่อนไขที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ และ

23.15.4 ระบุถึงลักษณะ ขอบเขตและระยะเวลาของความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นที่กิจการได้รับประโยชน์โดยตรง (ดูย่อหน้าที่ 23.3)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 24

อนุพันธ์

24.1 อนุพันธ์ คือ เครื่องมือทางการเงินหรือสัญญาอื่น ที่มีลักษณะทั้งสามข้อดังต่อไปนี้

24.1.1 มูลค่าของเครื่องมือทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรที่ระบุไว้ เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของเครื่องมือทางการเงิน ราคาสินค้าโภคภัณฑ์ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดัชนีราคาหรือดัชนีอัตรา อันดับความน่าเชื่อถือด้านเครดิตหรือดัชนีความน่าเชื่อถือด้านเครดิต หรือตัวแปรอื่น โดยมีเงื่อนไขว่ากรณีของตัวแปรที่ไม่ใช่ตัวแปรทางการเงิน ตัวแปรนั้นไม่ใช่ตัวแปรที่เฉพาะเจาะจงกับคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (บางครั้งเรียกว่ารายการอ้างอิง)

24.1.2 ไม่มีการจ่ายเงินลงทุนสุทธิเมื่อเริ่มแรก หรือจ่ายด้วยจำนวนเพียงเล็กน้อยเมื่อเทียบกับสัญญาประเภทอื่นซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าในลักษณะเดียวกันต่อการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยตลาด และ

24.1.3 การรับหรือจ่ายชำระจะกระทำในอนาคต

24.2 ตัวอย่างทางปฏิบัติของอนุพันธ์ คือ สัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอร์เวิร์ด สัญญาแลกเปลี่ยนและสัญญาสิทธิเลือก โดยปกติอนุพันธ์มีจำนวนเงินตามสัญญาที่เป็นจำนวนเงินหน่วยสกุลเงิน จำนวนหุ้น จำนวนหน่วยของน้ำหนัก หรือปริมาณหรือหน่วยอื่นที่ระบุไว้ในสัญญา อย่างไรก็ตาม ตราสารอนุพันธ์ไม่ได้กำหนดให้ผู้ถือหรือผู้ออกที่จะลงทุนหรือได้รับจำนวนเงินตามสัญญา ณ วันเริ่มต้นของสัญญา ในอีกลักษณะหนึ่งอนุพันธ์สามารถกำหนดการจ่ายชำระคงที่ หรือการจ่ายชำระจำนวนเงินที่สามารถเปลี่ยนแปลง (แต่ไม่ได้เป็นสัดส่วนตามการเปลี่ยนแปลงของรายการที่อ้างอิง) ตามผลลัพธ์ของเหตุการณ์ในอนาคตบางอย่างที่ไม่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินตามสัญญา ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจกำหนดการจ่ายชำระคงที่เป็นจำนวนเงิน 1,000 หน่วย ถ้าอัตราดอกเบี้ย LIBOR สำหรับระยะเวลา 6 เดือน เพิ่มขึ้นร้อยละ 1 สัญญาดังกล่าวคืออนุพันธ์ แม้ว่าจำนวนเงินตามสัญญาไม่ได้ระบุไว้

24.3 หากกิจการมีรายการอนุพันธ์ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 24.1 ถึง 24.2 กิจการต้องเลือกถือปฏิบัติกับรายการดังกล่าว ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

24.3.1 เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยกิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินตามสัญญา (ถ้ามี) พร้อมทั้งสนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้เปิดเผยถึงความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนและการจัดการความเสี่ยงของกิจการเพิ่มเติม หรือ

24.3.2 รับรู้รายการสำหรับรายการอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย รวมถึงเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24.3.1 หรือ

24.3.3 รับรู้มูลค่าเริ่มแรกของตราสารอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ทำสัญญา และวัดมูลค่าในภายหลังด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยรับรู้กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในภายหลังในงบกำไรขาดทุน รวมถึงเปิดเผยจำนวนของกำไร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

(ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ามูลค่ายุติธรรมของอนุพันธ์ที่รับรู้ในระหว่างงวดและตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24.3.1 หรือ

24.3.4 รับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง โดยถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 25

การรวมธุรกิจ

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 ความสามารถในการเข้าถึงวัตถุดิบหรือสิทธิที่จำเป็นและพนักงานที่ทำให้เกิดผลผลิตหรือสามารถสนับสนุนการเกิดผลผลิต

25.3.2 ผ่านกระบวนการจัดการเชิงกลยุทธ์ กระบวนการในการดำเนินงาน และกระบวนการในการบริหารจัดการทรัพยากรที่จำเป็นเพื่อทำให้สิ่งที่นำเข้ากลายเป็นผลผลิต

25.3.3 ผลผลิตดังกล่าวอาจเป็นในรูปแบบของสินค้าหรือบริการที่ให้แก่ลูกค้า หรือผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล หรือดอกเบี้ย หรือผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ

อย่างไรก็ตาม ธุรกิจไม่จำเป็นต้องรวมปัจจัยนำเข้าหรือกระบวนการทั้งหมดที่ผู้ขายใช้ในการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตาม หากกลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่ซื้อมามีผลผลิต การมีรายได้ต่อเนื่องเพียงอย่างเดียวไม่ได้เป็นเครื่องบ่งชี้ว่าทั้งปัจจัยนำเข้าและกระบวนการที่สำคัญได้ถูกซื้อมาด้วย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

25.4 การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กิจการ กลุ่มบุคคล หรือกลุ่มกิจการเดียวกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ 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 วิธีซื้อตามมาตรฐานการายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* หรือ

25.7.2.2 วิธีตามที่ระบุไว้ใน*แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน* (กรณีเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

25.8 กิจการที่เลือกถือปฏิบัติตามวิธีซื้อตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว เว้นแต่เรื่องของค่าความนิยม ซึ่งค่าความนิยมคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้นั้น กำหนดให้

25.8.1 ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมดังกล่าวอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น ระยะเวลาการตัดจำหน่ายสำหรับค่าความนิยมที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนค่าความนิยมที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี

25.8.2 ผู้ซื้อต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เว้นแต่จะมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่าการตัดจำหน่ายวิธีอื่นเหมาะสมกว่าภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ ในกรณีที่ผู้ซื้อมีหลักฐานสนับสนุนการตัดจำหน่ายโดยใช้วิธีอื่น ผู้ซื้อต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายที่

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ผู้ซื้อคาดว่าจะได้รับจากค่าความนิยมนั้น

25.8.3 ผู้ซื้อต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

25.8.4 ผู้ซื้อต้องแสดงรายการค่าความนิยมด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 26

การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

26.1 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งรวมถึงแร่ธาตุ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน (similar non-regenerative resources) หลังจากที่กิจการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการสกัดทรัพยากรแร่

26.2 หากกิจการมีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.1 กิจการต้องปฏิบัติกับรายการดังกล่าวตามข้อกำหนดทุกข้อตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง *การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่* เว้นแต่เรื่องของการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าให้กิจการถือปฏิบัติตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26.3 ทั้งนี้กิจการต้องใช้วิธีการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอกับการจัดประเภทของสินทรัพย์

26.3 ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น

26.3.1 ช่วงเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลงในระหว่างงวด หรือกำลังจะหมดลงในอนาคตอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวจะไม่มีการต่ออายุ

26.3.2 ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมาก

26.3.3 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ในปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว

26.3.4 มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้ แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับคืนเต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบความสำเร็จหรือจากการขาย

กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าในงบกำไรขาดทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 27

ข้อตกลงสัมปทานบริการ

27.1 กิจการอาจเลือกถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ทั้งหมดในบทนี้ หากกิจการมีรายการ “ข้อตกลงสัมปทานบริการ” ที่เป็นไปตามย่อหน้าที่ 27.2 ถึง 27.3

27.2 ข้อตกลงสัมปทานบริการ หมายถึง ข้อตกลงที่รัฐบาลหรือหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ (ผู้ให้สัมปทาน) ได้ทำสัญญากับผู้ประกอบการภาคเอกชนให้พัฒนา (หรือยกระดับ) ดำเนินการและบำรุงรักษาโครงสร้างพื้นฐานของผู้ให้สัมปทาน เช่น ถนน สะพาน อุโมงค์ สนามบิน ระบบการจ่ายพลังงาน เรือนจำ หรือ โรงพยาบาล เป็นต้น

27.3 ข้อตกลงสัมปทานบริการระหว่างภาครัฐกับเอกชนจะอยู่ในขอบเขตของบทนี้ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

27.3.1 ผู้ให้สัมปทานควบคุมหรือกำกับดูแลประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการ กลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ และ

27.3.2 ผู้ให้สัมปทานควบคุมส่วนได้เสียคงเหลือที่มีนัยสำคัญใด ๆ ในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด

27.4 ข้อตกลงสัมปทานบริการสามารถแบ่งได้ 2 ประเภท โดยแบ่งตามสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ ดังนี้

27.4.1 ประเภทที่หนึ่ง ผู้ประกอบการได้รับเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน – ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง โดยปกติผู้ให้สัมปทานมีอำนาจที่จะใช้ดุลยพินิจได้เพียงเล็กน้อยที่จะปฏิเสธการจ่ายเงินเนื่องจากข้อตกลงย่อมมีผลใช้บังคับตามกฎหมาย ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสดหากผู้ให้สัมปทานรับประกันตามสัญญาที่จะจ่ายแก่ผู้ประกอบการ (1) ตามจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ หรือ (2) ตามส่วนต่าง (ถ้ามี) ระหว่างจำนวนที่ได้รับจากผู้ใช้บริการสาธารณะกับจำนวนที่ระบุไว้หรือที่กำหนดไว้ แม้ว่าการจ่ายชำระจะขึ้นอยู่กับการที่ผู้ประกอบการจะสามารถดำเนินการให้โครงสร้างพื้นฐานเป็นไปตามคุณภาพที่ระบุไว้หรือตามข้อกำหนดทางด้านประสิทธิภาพ

27.4.2 ประเภทที่สอง ผู้ประกอบการได้รับเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน – ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ สิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะไม่ใช่สิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะได้รับเงินสด เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวขึ้นอยู่กับจำนวนการใช้บริการของสาธารณชน

บางครั้งสัญญาฉบับเดียวกันอาจจะมีทั้งสองประเภท คือ ในกรณีที่รัฐบาลให้การรับประกันโดยไม่มีเงื่อนไขในการที่จะจ่ายเงินค่าก่อสร้างสาธารณูปโภค ผู้ประกอบการจะถือเป็นสินทรัพย์ทาง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การเงิน ในกรณีที่ผู้ประกอบการจะได้รับชำระโดยขึ้นอยู่กับการใช้บริการของประชาชน ผู้ประกอบการจะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

27.5 สินทรัพย์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ดังต่อไปนี้

(1) เงินสด

(2) ตราสารทุนของกิจการอื่น

(3) สิทธิตามสัญญา

(3.1) ที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากกิจการอื่น หรือ

(3.2) ที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่น่าจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ หรือ

(4) สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาด้วยตราสารทุนของกิจการเองและเป็น

(4.1) รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์ ซึ่งกิจการมีหรืออาจจะมีภาระผูกพันในการรับตราสารทุนของกิจการเองเป็นจำนวนที่ผันแปร หรือ

(4.2) รายการที่เป็นอนุพันธ์ที่จะหรืออาจจะชำระสัญญาเป็นสิ่งอื่นที่ไม่ใช่การแลกเปลี่ยนเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นในจำนวนเงินที่คงที่ กับตราสารทุนของกิจการเองในจำนวนที่คงที่ เพื่อวัตถุประสงค์นี้ตราสารทุนของกิจการไม่รวมเครื่องมือทางการเงินต่อไปนี้ เครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายซึ่งจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* เครื่องมือทางการเงินที่ทำให้กิจการมีภาระผูกพันในการส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนให้กิจการอื่นเฉพาะเมื่อมีการชำระบัญชีและจัดประเภทเป็นตราสารทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* หรือเครื่องมือทางการเงินที่เป็นสัญญาเพื่อการรับหรือส่งมอบตราสารทุนของกิจการเองในอนาคต

วิธีการทางบัญชี (ด้านผู้ประกอบการ)

27.6 ผู้ประกอบการต้องไม่รับรู้โครงสร้างพื้นฐานเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในงบการเงิน เนื่องจากผู้ประกอบการไม่มีสิทธิในการควบคุมการใช้โครงสร้างพื้นฐานที่เป็นบริการสาธารณะ เป็นเพียงการเข้าถึงโครงสร้างพื้นฐานในฐานะที่เป็นตัวแทนของผู้ให้สัมปทานตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา วิธีปฏิบัติการบัญชีจะขึ้นอยู่กับลักษณะของสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทานให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งถูกกำหนดโดยอ้างอิงตามเงื่อนไขของสัญญาและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสัญญา (ถ้ามี)

กรณีสินทรัพย์ทางการเงิน

27.7 ผู้ประกอบการต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขตามสัญญาที่จะได้รับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากผู้ให้สัมปทานหรือตามคำสั่งของผู้ให้สัมปทานสำหรับการให้บริการก่อสร้าง ทั้งนี้ผู้ประกอบการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ทาง

การเงินเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติโดยรับรู้ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

27.7.1 ราคาทุนตัดจำหน่าย หรือ

27.7.2 มูลค่ายุติธรรมผ่านส่วนของเจ้าของโดยตรง หรือ

27.7.3 มูลค่ายุติธรรมผ่านงบกำไรขาดทุน

กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

27.8 ผู้ประกอบการต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับสิทธิ (ใบอนุญาต) ในการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ใช้บริการสาธารณะ ทั้งนี้ผู้ประกอบการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หลังจากนั้นให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 11 *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน* ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

รายได้จากการให้ดำเนินการ

27.9 รายได้จากการให้ดำเนินการของผู้ประกอบการที่เกิดจากข้อตกลงสัมปทานบริการให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 18 เรื่อง *รายได้*

การเปิดเผยข้อมูล

27.10 ผู้ประกอบการและผู้ให้สัมปทานต้องเปิดเผยข้อมูลของแต่ละข้อตกลงสัมปทานบริการ หรือเปิดเผยข้อมูลตามกลุ่มข้อตกลงสัมปทานบริการที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน (เช่น การเก็บค่าผ่านทาง การบริการด้านโทรคมนาคมและการบริการบำบัดน้ำเสีย เป็นต้น) โดยต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

27.10.1 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อตกลงสัมปทานบริการ

27.10.2 ข้อกำหนดในข้อตกลงสัมปทานบริการที่มีนัยสำคัญ เช่น ระยะเวลาของสัมปทาน วันที่กำหนดราคาใหม่ และ เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดราคาหรือการต่อรองราคาใหม่ เป็นต้น

27.10.3 ลักษณะและขอบเขต (เช่น ปริมาณ ระยะเวลา หรือจำนวนเงิน ตามความเหมาะสม) ของ

27.10.3.1 สิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ระบุในข้อตกลง

27.10.3.2 ภาระผูกพันในการให้บริการ หรือสิทธิในการได้รับบริการที่คาดไว้

27.10.3.3 ภาระผูกพันในการได้มา หรือในการก่อสร้างที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

27.10.3.4 ภาระผูกพันในการส่งมอบ หรือสิทธิในการได้รับสินทรัพย์ที่ระบุไว้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัมปทาน

27.10.3.5 สิทธิในการต่อสัญญาหรือบอกเลิกสัญญา

27.10.3.6 สิทธิและภาระผูกพันอื่น เช่น การปรับปรุงยกเครื่องครั้งใหญ่ (major overhauls)

27.10.4 การเปลี่ยนแปลงข้อตกลงที่เกิดขึ้นระหว่างงวด และ

27.10.5 การจัดประเภทของข้อตกลงสัมปทานบริการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

27.11 ผู้ประกอบการต้องเปิดเผยจำนวนรายได้และกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในรอบระยะเวลาที่มีการแลกเปลี่ยนการให้บริการก่อสร้างกับสินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 28

วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

วันถือปฏิบัติ

28.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากกิจการถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

28.2 เพื่อวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในบทนี้ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก คือ วันที่เริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก

28.3 กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28.4 ถึง 28.21 ดังนี้

28.3.1 โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.3.2 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.3.3 โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

28.3.4 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* เป็นต้น

28.4 เว้นแต่ข้อกำหนดที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 28.5 ถึง 28.21 ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง ตามบทที่ 5 เรื่อง *การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

28.5 ในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรก ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับเรื่องดังต่อไปนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

28.5.1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

28.5.2 งบการเงินของกลุ่มกิจการ

28.5.3 สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

28.5.4 คำนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

28.5.5 วิธีการตีราคาใหม่ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

28.5.6 วิธีมูลค่ายุติธรรมของรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

28.5.7 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

28.5.8 โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

28.5.9 การแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ

28.5.10 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท

28.5.11 เกษตรกรรม

28.5.12 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

28.5.13 อนุพันธ์

28.5.14 การรวมธุรกิจ

28.5.15 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

28.5.16 ข้อตกลงสัมปทานบริการ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

28.6 กิจการที่เลือกจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จตามบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

งบการเงินของกลุ่มกิจการ

28.7 กิจการที่เลือกจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย ตามบทที่ 4 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

28.8 สินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ หรือนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ตามบทที่ 8 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

คำนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

28.9 กิจการต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ไม่ได้อยู่ภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.9.1 โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง หากกิจการเลือกไม่จัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ และ

28.9.2 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 4.23 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

วิธีการตีราคาใหม่ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

28.10 กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

วิธีมูลค่ายุติธรรมของรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

28.11 กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีมูลค่ายุติธรรมตามบทที่ 12 เรื่อง *อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน* กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของบทดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) นอกจากนี้

28.11.1 หากกิจการเคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในบทที่ 3 เรื่อง *กรอบแนวคิด*) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่กำหนด) ให้กิจการปฏิบัติดังนี้

28.11.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกสุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

28.11.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

28.11.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูล ตาม 28.11.1 ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและควรเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

28.12 หากกิจการมีรายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 16 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายการดังกล่าวสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

28.13 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18.31 ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

การแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ

28.14 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท

28.15 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจากสกุลเงินบาทเป็นสกุลเงินอื่น ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปหรือโดยวิธีปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

เกษตรกรรม

28.16 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 22 เรื่อง *เกษตรกรรม* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

28.17 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 23 เรื่อง *เงินอุดหนุนจากรัฐบาล* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

อนุพันธ์

28.18 กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 24 เรื่อง *อนุพันธ์* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.18.1 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.1 กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายการดังกล่าวสำหรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

28.18.2 โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.2 หรือ 24.3.3 และ

28.18.3 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 24.3.4

การรวมธุรกิจ

28.19 กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจ ตามที่ระบุไว้ในบทที่ 25 เรื่อง *การรวมธุรกิจ* ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ดังนี้

28.19.1 โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.1 กล่าวคือ กิจการไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจทั้งหมดที่เกิดก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ซึ่งเคยรับรู้รายการภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า

28.19.2 โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่ระบุไว้ ดังนี้

28.19.2.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.2.1 หรือ

28.19.2.2 *แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก* หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 25.7.2.2

การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

28.20 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 26 เรื่อง *การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ข้อตกลงสัมปทานบริการ

28.21 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในบทที่ 27 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก*

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร	บุญเลิศอุทัย	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ที่ปรึกษา
นางสาวสุภาณี	ศรีสถิตวัตร	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
ดร.มงคล	เหล่าวรพงศ์	กรรมการ
นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวโสรยา	ตินตะสุวรรณ์	กรรมการ
นางอโนทัย	ลีกิจวัฒนะ	กรรมการ
นายอธิพงศ์	อธิพงศ์สกุล	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางเยาวภา	ศรีวัฒนะศักดิ์)	กรรมการ
(นางสาวอุบลวรรณ	แสงตรง)	กรรมการ
(นางสาวฐมน	ฐิตะธนะกิจ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายกฤดา	กฤติยาโชติปกรณ์)	กรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	กรรมการ
(นายอินทัช	ปิยะนาวิน)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	กรรมการ
(นางสาวชนม์คณา	นพคุณสมบูรณ์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566

ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวจงจิตต์	หลีกภัย	ที่ปรึกษา
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
นายเจริญ	ผู้สัมฤทธิ์เลิศ	อนุกรรมการ
นายชาญชัย	ชัยประสิทธิ์	อนุกรรมการ
นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายปัณฑิต	มงคลกุล	อนุกรรมการ
นายเมธี	รัตนศรีเมธา	อนุกรรมการ
นายยิ่งยง	นิลเสนา	อนุกรรมการ
นางวราภรณ์	อุ่นปิติพงษา	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมบัญชีกลาง		
(นางอัญชลี	ศรีอำไพ)	อนุกรรมการ
(ดร.อรพรรณ	นาคมหาชลาสินธุ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายกฤดา	กฤติยาโชติปกรณ์)	อนุกรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	อนุกรรมการ
ผู้แทนคณะกรรมการร่วมภาคเอกชน 3 สถาบัน		
(นางพรรณี	วรวุฒิจงสถิต)	อนุกรรมการ
(ดร.อรพินท์	เสริมประภาศิลป์)	อนุกรรมการ
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรขา	สันตะพันธุ์)	อนุกรรมการ
(นางเขมวันต์	ศรีสวัสดิ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวบรรลูน	ศิริสิงห์สังชัย)	อนุกรรมการ
(นางสาวนันทิดา	บัวแย้ม)	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2563-2566(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย

(นายอรรถพล	พิบูลธนพัฒนา)	อนุกรรมการ
(นางสาววันทนา	เจียรวัชระมงคล)	อนุกรรมการ
(นางสาวพิมลอร	นวคุณ)	อนุกรรมการ

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
(นางสาวภมรวรรณ	เสียงสุวรรณ)	อนุกรรมการ

ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

(นายธานี	โอฬารรัตน์มณี)	อนุกรรมการและเลขานุการ
(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการและเลขานุการ
นางสาวสุธีรา	หงษ์มณี	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้
วาระปี 2563-2566

ผศ.ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	ประธานอนุกรรมการ
รศ.ดร.กนกพร	นาคทับที	ที่ปรึกษา
นางสาวกรทอง	เหลืองวิไล	อนุกรรมการ
นายกิตติพันธ์	เกียรติสมภพ	อนุกรรมการ
นางณัฐสรัคร์	สโรชนันท์จีน	อนุกรรมการ
นายนรินทร์	จูระมงคล	อนุกรรมการ
นายอุดมศักดิ์	บุศรานิพรรณ์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวประภาพร	สหปรีชานนท์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวชนาพร	วงษ์พรหม)	อนุกรรมการ
(นางจิตติมา	จริยาเมธา)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(นางสายชล	เพียรวิริยะ)	อนุกรรมการ
(นางสาวกรรณิการ์	เทพทับทิม)	อนุกรรมการ
นายเทวา	ดำแดง	อนุกรรมการและเลขานุการ