

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและการดำเนินงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการแปลงค่าของเงินให้เป็นสกุลเงินที่นำเสนองบการเงิน โดยกิจการอาจมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คืออาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรืออาจมีการดำเนินงานต่างประเทศ นอกจากนี้กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินตราต่างประเทศ

อย่างไรก็ตามมาตรฐานฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

เงินตราต่างประเทศ หมายถึง เงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

อัตรารีด หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน หมายถึง ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าจำนวนหน่วยของเงินสกุลหนึ่งไปเป็นอีกสกุลหนึ่งด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างไป

อัตราแลกเปลี่ยนทันที หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที

การดำเนินงานต่างประเทศ หมายถึง บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมกิจการ หรือสาขาของกิจการที่เสนอรายงาน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

สกุลเงินที่นำเสนองบการเงิน หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน ซึ่งอาจเหมือนหรือแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลักซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

1. สกุลเงิน

- 1.1 ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการกำหนดและชำระราคาขายของสินค้าและบริการ) และ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 1.2 ของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ
- 1.3 ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัสดุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)
2. ปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการมีดังต่อไปนี้
 - 2.1 สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และตราสารทุน)
 - 2.2 สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้น ๆ
3. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ (กิจการที่เสนองบการเงินในกรณีนี้ คือกิจการที่มีการดำเนินงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือการร่วมดำเนินงาน)
 - 3.1 ให้ประเมินว่าธุรกรรมต่าง ๆ ของการดำเนินงานต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนองบการเงินมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ ตัวอย่างกรณีแรก คือ เมื่อการดำเนินงานต่างประเทศมีหน้าที่เพียงขายสินค้าซึ่งนำเข้าจากกิจการที่เสนองบการเงินและส่งเงินที่ได้ให้กิจการที่เสนองบการเงิน ตัวอย่างกรณีหลัง คือ เมื่อการดำเนินงานต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และมีการกู้ยืม โดยรายการส่วนใหญ่เป็นเงินสกุลท้องถิ่น
 - 3.2 ให้ประเมินว่ารายการที่มีกับกิจการที่เสนองบการเงินมีสัดส่วนมากหรือน้อย เมื่อเทียบกับธุรกรรมของการดำเนินงานต่างประเทศ
 - 3.3 ให้ประเมินว่ากระแสเงินสดจากธุรกรรมของการดำเนินงานต่างประเทศมีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนองบการเงิน และพร้อมทุกเมื่อที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่
 - 3.4 ให้ประเมินว่าหากปราศจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนองบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจากธุรกรรมของการดำเนินงานต่างประเทศมีเพียงพอที่จะชำระภาระหนี้สินที่มีอยู่และที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามปกติหรือไม่

อย่างก็ตาม ในกรณีที่ข้อบ่งชี้ข้างต้นไม่เป็นไปในทางเดียวกันและสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เด่นชัด ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องเป็นสกุลเงินที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่สุดของผลกระทบทางเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ในการนี้ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อข้อบ่งชี้ที่สำคัญในเรื่องสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามที่กล่าวในข้อ 1 ก่อนการพิจารณาข้อบ่งชี้อื่น ๆ ในข้อ 2 และ 3 ซึ่งกำหนดให้เป็นหลักฐานสนับสนุนเพิ่มเติมในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ



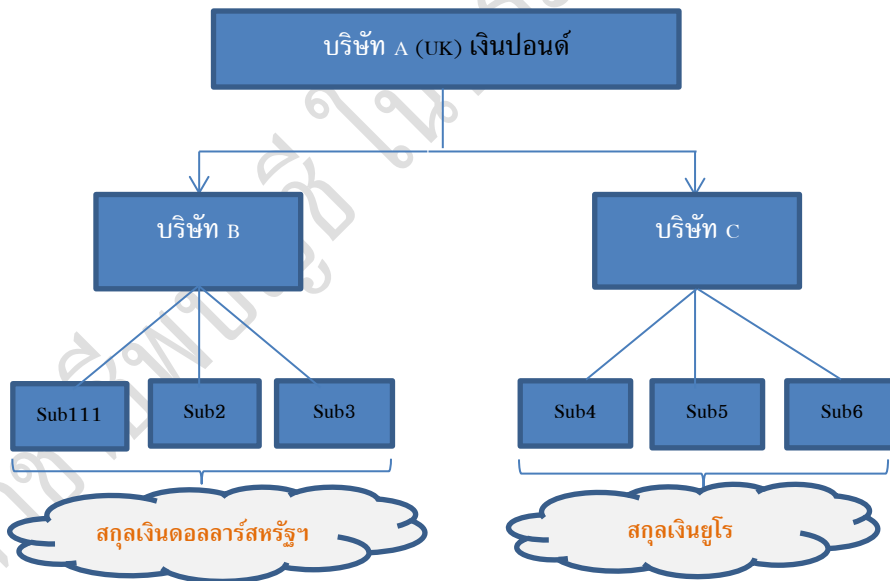
ตัวอย่างที่ 1 ปัจจัยในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ

บริษัท A (ฝรั่งเศส) มีบริษัท B เป็นบริษัทย่อย (สหรัฐอเมริกา) ซึ่งผลิตและขายเสื้อผ้าในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นไปตามปัจจัยแรกของการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ดังนั้นบริษัทย่อย B จะใช้สกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ เนื่องจากสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐมีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายสินค้า และต้นทุนของสินค้า ได้แก่ ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และต้นทุนในการจัดหาสินค้าอื่น ๆ และปัจจัยผลักดันด้านการแข่งขัน ซึ่งปกติใช้เป็นตัวกำหนดราคาสินค้าในประเทศสหรัฐอเมริกา

ตัวอย่างที่ 2 ปัจจัยในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ

กลุ่มบริษัท A ดำเนินงานโดยมีศูนย์กลางอยู่ที่ประเทศอังกฤษ โดยมีบริษัท A เป็นบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัทที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงิน คือ สกุลเงินปอนด์อังกฤษ โดยบริษัท A มีส่วนได้เสียในกลุ่มบริษัท B และกลุ่มบริษัท C ซึ่งทั้งสองกลุ่มบริษัทนั้นได้เข้าไปมีส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลายบริษัทที่ดำเนินงานในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมนี โดยมีสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ และสกุลเงินยูโรเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทย่อยเหล่านั้น สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท B และบริษัท C คือสกุลเงินใด

โครงสร้างของกลุ่มกิจการ



ตามลักษณะโครงสร้าง บริษัท B และ บริษัท C นั้นมีลักษณะที่เป็นบริษัทผู้ลงทุนในบริษัทอื่น ๆ (Holding Company) ดังนั้น ในการพิจารณาเรื่องสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจำเป็นต้องพิจารณาถึงกิจกรรมหลักทางธุรกิจของทั้งสองบริษัทว่ามีลักษณะเป็นอย่างไร ในกรณีนี้ทั้งสองบริษัทเป็นเพียงบริษัทผู้ลงทุนในบริษัทย่อยต่าง ๆ ที่ดำเนินงานโดยมีกิจกรรมหลักเพียงการให้เงินทุนหรือเป็นการนำเงินทุนจากบริษัทแม่ (บริษัท A) เข้าลงทุนในการดำเนินงานต่าง ๆ เมื่อเป็นเช่นนี้ สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของทั้งสองบริษัทก็จะเป็นไปตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทแม่นั้นคือ สกุลเงินปอนด์ อย่างไรก็ตาม หาก

วัตถุประสงค์และกิจกรรมในการดำเนินงานของบริษัท B และ บริษัท C นั้น เป็นการดำเนินงานที่ถือได้ว่าเป็นส่วนขยายมาจากการดำเนินงานของบริษัทย่อยของตน (เช่น การขายสินค้า หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่เทียบเคียงได้กับการดำเนินงานในบริษัทย่อย) ที่มีสกุลเงินในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ และสกุลเงินยูโร การดำเนินงานเช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่อให้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท B และบริษัท C เปลี่ยนแปลงไปตามสกุลเงินของบริษัทย่อยเหล่านั้นก็เป็นได้ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบและเหมาะสมตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้า 9-14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

รายการที่เป็นตัวเงิน หมายถึง หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน รวมถึงเงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน ในทำนองเดียวกัน สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ในทางตรงกันข้าม ลักษณะสำคัญของรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน รวมถึงเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการจ่ายเงินล่วงหน้าหรือรับเงินล่วงหน้าเป็นเงินตราต่างประเทศก่อนที่จะได้รับ/ส่งมอบสินทรัพย์ (เช่น สินค้า เครื่องจักร เป็นต้น) หรือได้รับ/ส่งมอบบริการ กิจการต้องพิจารณาก่อนว่าเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าดังกล่าวเป็นรายการที่เป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงิน ถ้าเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน เช่น มีสิทธิเรียกคืน กิจการต้องแปลงค่าเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน จนกว่าจะได้รับ/ส่งมอบสินทรัพย์ หรือได้รับ/ส่งมอบบริการ ในทางกลับกัน ถ้าเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (เช่น ไม่มีสิทธิเรียกคืน) กิจการต้องบันทึกรายได้ สินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากเงินที่จ่ายหรือรับล่วงหน้าที่เป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กิจการรับเงินหรือจ่ายเงินล่วงหน้า หากมีการจ่ายเงินหรือรับเงินล่วงหน้าที่เป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงินมากกว่า 1 งวด เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่จ่ายเงินหรือรับเงินล่วงหน้าในแต่ละงวด เพื่อบันทึกรายได้ สินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างที่ 3 การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

กรณีที่ 1 เงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้าของกิจการการบินพาณิชย์

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

โดยปกติรายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้านั้น หากเป็นรายการที่รอให้บริการการบินโดยไม่ได้มีเงื่อนไขที่ลูกค้าจะมีสิทธิเรียกร้องในการขอคืนเงินจากกิจการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระเป็นจำนวนเงินในอนาคต จึงสามารถพิจารณาได้ว่า รายการดังกล่าวเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องบันทึกรายการที่ไม่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และจะบันทึกรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้ค่าบริการด้วยมูลค่าที่ได้เคยบันทึกไว้เมื่อวันที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรก (กล่าวคือ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า) เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ดังนั้น กิจการต้องไม่แปลงค่ารายการหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่เงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้า มีเงื่อนไขของการคืนเงินให้แก่ลูกค้าในกรณีที่ลูกค้ามีการเรียกร้อง เนื่องจากไม่ได้มีการใช้บริการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการยังคงมีภาระผูกพันที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้าเมื่อมีการเรียกร้องเกิดขึ้น ซึ่งเข้านิยามของรายการที่เป็นตัวเงิน กิจการต้องบันทึกรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และหากเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวยังคงปรากฏอยู่ในฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจำเป็นต้องแปลงค่ารายการดังกล่าว ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยใช้อัตราปิด และต้องแปลงค่ารายการดังกล่าวทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน トラบเท่าที่ภาระที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้ายังคงปรากฏอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานนั้น

อย่างไรก็ตาม การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินนั้น กิจการควรคำนึงถึงเงื่อนไขในการจ่ายชำระเงินคืนหรือสิทธิที่จะได้รับเงินตามที่ระบุไว้ในสัญญา (ถ้ามี) ด้วยว่า มีข้อตกลงหรือเงื่อนไขอื่นใดในสัญญาหรือไม่ ว่า กิจการจะจ่ายชำระเงินคืนหรือจะได้รับเงินคืนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนคงที่ ณ วันที่เกิดรายการนั้น (วันที่ได้รับชำระหรือวันที่จ่ายชำระ) หากมีข้อตกลงดังกล่าวในสัญญาแล้ว ย่อมชี้ให้เห็นว่า การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในตลาดไม่ได้ส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการในการที่จะจ่ายชำระเงินคืนในอนาคต หรือ การได้รับเงินคืนในอนาคต ดังนั้น รายการดังกล่าวจึงเป็นรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งไม่เป็นเงินตราต่างประเทศ

กรณีที่ 2 กรณีเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการได้นำเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศวางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ที่กิจการมีต่อธนาคารผู้ให้กู้ ซึ่งหากพิจารณาเงื่อนไขในรายละเอียดของสัญญาที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวมีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ที่วางเป็นประกันการปฏิบัติตาม

สัญญาซึ่งกิจการจะต้องดำรงจำนวนเงินดังกล่าวให้คงที่ตามจำนวนที่ระบุในเงื่อนไขตามสัญญาที่เกี่ยวข้องนั้น ซึ่งหากพิจารณาที่เนื้อหาของรายการแล้วย่อมชี้ให้เห็นว่า รายการเงินฝากธนาคารดังกล่าวยังคงเป็นรายการที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนเมื่อกิจการได้ถอนหลักทรัพย์ค้ำประกันดังกล่าวคืนกลับ ดังนั้น รายการเงินฝากสกุลเงินตราต่างประเทศดังกล่าวเป็น “รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary item)” ซึ่งต้องรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และแปลงค่ารายการดังกล่าวด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานต่างประเทศ หมายถึง ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของการดำเนินงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน

กิจการอาจมีรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับการดำเนินงานต่างประเทศ และอาจเป็นบริษัทย่อยของกลุ่มกิจการได้ เช่น กิจการมีบริษัทย่อย 2 แห่ง คือ บริษัท ก และบริษัท ข โดยที่บริษัท ข นั้นเป็นการดำเนินงานต่างประเทศ บริษัท ก ให้เงินกู้ยืมแก่บริษัท ข ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมดังกล่าวให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัท ข หากไม่มีแผนการชำระหนี้หรือไม่คาดว่าจะมีการชำระในอนาคตอันใกล้

การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

1. ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
2. กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
3. ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 4 การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

วันที่ 30 กันยายน 25X1 บริษัท A ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินยูโร ซื้อหุ้นกู้ 5% เป็นเงิน US\$8,000 โดยมีการจ่ายดอกเบี้ยทุกไตรมาส ไตรมาสละ US\$100 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ซื้อหุ้นกู้ $US\$1 = €1.50$

วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 อัตราแลกเปลี่ยน $US\$1 = €2$ และได้รับดอกเบี้ยหุ้นกู้ US\$100 ($US\$100 \times 2 = €200$) อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้แปลงค่าสกุลเงินดอกเบี้ยรับของหุ้นกู้ที่ใช้บันทึก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ไม่ควรใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ดังกล่าว เนื่องจากดอกเบี้ยค้างรับเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลา 3 เดือน บริษัทควรใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลา 3 เดือน คือ $US\$ =$



$\frac{€2+1.5}{2} = €1.75$ ดังนั้นดอกเบียร์รับในไตรมาสที่ 4 เท่ากับ €175 (US\$100X1.75) และจะเกิดกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนของดอกเบียร์รับ €25(=US\$100x(2.00-1.75)) โดยบันทึกรายการดังนี้		
	€	€
เงินสด	200	
ดอกเบียร์รับ		175
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		25

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในรอบระยะเวลาถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละรอบระยะเวลา

1. รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
3. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่วัดค่า

ตัวอย่างที่ 5 การรายงานรายการชำระเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เดือนมกราคม 25X1 กิจการฝรั่งเศสซึ่งใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินยูโร ซื้ออาคารและอุปกรณ์ เป็นเงินเชื่อจากผู้จำหน่ายแคนาดาในราคา C\$ 328,000 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ซื้อ คือ €1 = C\$1.64 กิจการบันทึกสินทรัพย์ด้วยราคาทุนและเจ้าหนี้ค่าอาคารและอุปกรณ์เท่ากับ € 200,000 (= $C\$ \frac{328,000}{1.64}$) และอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการฝรั่งเศส (31 มีนาคม 25X1) € 1 = C\$1.61

ดังนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ในงบฐานะการเงิน ต้นทุนของสินทรัพย์ (รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน) เท่ากับ € 200,000 ส่วนยอดเจ้าหนี้ค่าอาคารและอุปกรณ์ (รายการที่เป็นตัวเงิน) จะแปลงค่าด้วยอัตราปิดเป็น € 203,727 (= $C\$ \frac{328,000}{1.61}$) และแสดงผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ € 3,727 (= 203,727-200,000) เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลานั้น



ตัวอย่างที่ 6 การรายงานรายการชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25X1 กิจการในประเทศอังกฤษขายสินค้าให้กับกิจการในประเทศเยอรมนี จำนวนเงิน € 87,000 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ขาย £1 = €1.45 และกิจการในประเทศอังกฤษบันทึก รายการขายและลูกหนี้เท่ากับ £60,000 ($= € \frac{87,000}{1.45}$)

วันที่ 31 มีนาคม 25X1 อัตราแลกเปลี่ยน £1 = €1.50 กิจการในประเทศอังกฤษได้รับชำระหนี้ จำนวน £58,000 ($= € \frac{87,000}{1.50}$) ซึ่งเกิดผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน £2,000 ($=£60,000-£58,000$) และแสดงรายการผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา

การขาดความสามารถแลกเปลี่ยน

สกุลเงินหนึ่งถือว่าสามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ เมื่อกิจการสามารถได้สกุลเงินอื่นมา ภายในกรอบเวลาที่ยินยอมสำหรับความล่าช้าในการบริหารตามปกติ และผ่านตลาดหรือกลไกการแลกเปลี่ยน ซึ่งรายการการแลกเปลี่ยนนั้นทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่จับบังคับได้

ทั้งนี้ หากกิจการสามารถได้เงินสกุลอื่นมาไม่มากกว่าจำนวนเงินที่ไม่มีนัยสำคัญ ถือว่าสกุลเงินนั้นไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้

เมื่อกิจการประเมินว่าสกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ ณ วันที่วัดค่าเพื่อวัดมูลค่าที่ระบุ กิจการต้องประมาณการอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันดังกล่าว ซึ่งจะต้องสะท้อนอัตราที่รายการแลกเปลี่ยนตามปกติจะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดค่าระหว่างผู้ร่วมตลาดภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่หาได้ทั่วไป โดยกิจการสามารถใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถสังเกตได้โดยไม่ต้องปรับปรุง หรือเทคนิคการประมาณอื่น

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระหนี้ของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึก รายการครั้งแรกในระหว่างรอบระยะเวลา หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ให้รับรู้ เป็นกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ยกเว้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือรับรู้ไว้ใน งบการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมการดำเนินงานต่างประเทศและ กิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อในการดำเนินงานต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของ กิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจึ้น และต้องจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิ

การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระหนี้ของรายการที่เป็น ตัวเงินที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการ ดังกล่าวชำระหนี้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับรอบระยะเวลาที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้



ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเสมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของการดำเนินงานต่างประเทศซึ่งก่อนหน้านี้ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะไม่มีการจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

การใช้สกุลเงินที่นำเสนอการเงินที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มีใช้สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน ซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบฐานะการเงินแต่ละรอบระยะเวลา (นั่นคือ รวมถึง งบฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบฐานะการเงินนั้น
2. รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงกำไรหรือขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
3. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด (หรือที่มักใช้คำว่า ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงิน) ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งผลต่างนี้เกิดขึ้นจากการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด รวมถึงการแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิยกมาด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ (หรือที่มักใช้คำว่า ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงิน) จนกว่าจะมีการจำหน่ายการดำเนินงานต่างประเทศนั้น

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. ทุกรายการ (นั่นคือ สินทรัพย์ หนี้สิน รายการที่เป็นส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของงบฐานะการเงินล่าสุด เว้นแต่



2. รายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่งแสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)

ตารางสรุปการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

	สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	
	มิใช่ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง		
สินทรัพย์/หนี้สิน		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	ไม่ได้ระบุ	ไม่ได้ระบุ
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	ไม่ได้ระบุ	ไม่ได้ระบุ
รายได้/ค่าใช้จ่าย (รวมถึงที่แสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	แยกแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น	แยกแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น

ตารางสรุปการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

	สกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน	
	มิใช่ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง		
สินทรัพย์/หนี้สิน		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
รายได้/ค่าใช้จ่าย (รวมถึงที่แสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	ไม่ได้รับ	ไม่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างที่ 7 การแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งมีใช้เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนอการเงิน

บริษัท A ดำเนินงานในประเทศออสเตรเลียโดยถือหุ้นในกิจการต่างประเทศ 100% ซึ่งขณะที่กิจการในต่างประเทศจัดตั้งขึ้น อัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะนั้นเท่ากับ $A\$1=FC2$ บริษัทต้องจัดทำงบการเงินรวมสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 โดยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในแต่ละปีคือ 25X1 : $A\$1=FC4$ และ 25X0 : $A\$1=FC3$

- สินทรัพย์และหนี้สินใช้อัตราปิด ณ วันที่ของงบฐานะการเงิน
- รายได้และค่าใช้จ่ายใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน โดยอัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบันคือ $A\$1=FC\frac{3+4}{2} = FC3.5$



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1				
	FC		A\$	
ขาย	35,000		10,000	
ต้นทุนขาย	(33,190)		(9,483)	
ค่าเสื่อมราคา	(500)		(143)	
ดอกเบี้ยจ่าย	<u>(350)</u>		<u>(100)</u>	
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางภาษี	960		274	
ค่าใช้จ่ายทางภาษี	<u>(460)</u>		<u>(131)</u>	
กำไรสุทธิ	<u>500</u>		<u>143</u>	
งบฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม				
	25X0	25X1	25X0	25X1
	FC	FC	A\$	A\$
<u>สินทรัพย์หมุนเวียน</u>				
เงินสด	200	600	67	150
ลูกหนี้การค้า	4,800	4,000	1,600	1,000
สินค้าคงเหลือ	<u>2,700</u>	<u>3,000</u>	<u>900</u>	<u>750</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	7,700	7,600	2,567	1,900
<u>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</u>				
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	<u>6,000</u>	<u>5,500</u>	<u>2,000</u>	<u>1,375</u>
รวมสินทรัพย์	13,700	13,100	4,567	3,275
<u>หนี้สินหมุนเวียน</u>				
เจ้าหนี้การค้า	4,530	3,840	1,510	960
ภาษีค้างจ่าย	<u>870</u>	<u>460</u>	<u>290</u>	<u>115</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	5,400	4,300	1,800	1,075
<u>หนี้สินไม่หมุนเวียน</u>				
เงินกู้ยืมระยะยาว	<u>3,600</u>	<u>3,600</u>	<u>1,200</u>	<u>900</u>
รวมหนี้สิน	9,000	7,900	3,000	1,975
<u>ส่วนของผู้ถือหุ้น</u>				
หุ้นสามัญ	1,000	1,000	500	500
กำไรสะสม*	3,700	4,200	1,500	1,643
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการ แปลงค่าบการเงิน*	<u> </u>	<u> </u>	<u>(433)</u>	<u>(843)</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	4,700	5,200	1,567	1,300



ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงินในปี 25X1 เป็นยอดสะสมที่เกิดจากการมียอดขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเพิ่มขึ้น A\$410 ซึ่งจะแสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น ดังต่อไปนี้

- ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของเงินลงทุนบริษัทย่อย

สินทรัพย์สุทธิยกมา x อัตราปิด ณ สิ้นปี 25X0	$FC \frac{4,700}{3}$	=	A\$1,567
สินทรัพย์สุทธิยกมา x อัตราปิด ณ สิ้นปี 25X1	$FC \frac{4,700}{4}$	=	<u>A\$1,175</u>
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์สุทธิ			<u>A\$392</u>

- ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราปิด ณ สิ้นปี 25X1 และอัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบันของรายได้และค่าใช้จ่าย $A\$ = \frac{500}{4} = 125$, $A\$ = \frac{500}{3.5} = 143$
 ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของรายได้และค่าใช้จ่าย เท่ากับ A\$18

ตัวอย่างที่ 8 การแปลงค่าสกุลเงินที่ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนองบการเงิน

จากตัวอย่างที่ 7 และสกุลเงินของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในต่างประเทศมีเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี งบกำไรขาดทุนสำหรับปีของบริษัทย่อย และงบฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะถูกแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินของบริษัท A ซึ่งเป็นการแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนองบการเงิน ดังนั้นกิจการต้องใช้อัตราปิด ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	FC	A\$
ขาย	35,000	8,750
ต้นทุนขาย	(33,190)	(8,298)
ค่าเสื่อมราคา	(500)	(125)
ดอกเบี้ยจ่าย	(350)	(87)
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางภาษี	960	240
ค่าใช้จ่ายทางภาษี	(460)	(115)
กำไรสุทธิ	<u>500</u>	<u>125</u>

งบฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	25X0	25X1	25X0	25X1
	FC	FC	A\$	A\$
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสด	200	600	67	150
ลูกหนี้การค้า	4,800	4,000	1,600	1,000
สินค้าคงเหลือ	<u>2,700</u>	<u>3,000</u>	<u>900</u>	<u>750</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	7,700	7,600	2,567	1,900
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	<u>6,000</u>	<u>5,500</u>	<u>2,000</u>	<u>1,375</u>
รวมสินทรัพย์	13,700	13,100	4,567	3,275
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้การค้า	4,530	3,840	1,510	960
ภาษีค้างจ่าย	<u>870</u>	<u>460</u>	<u>290</u>	<u>115</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	5,400	4,300	1,800	1,075
หนี้สินไม่หมุนเวียน				
เงินกู้ยืมระยะยาว	<u>3,600</u>	<u>3,600</u>	<u>1,200</u>	<u>900</u>
รวมหนี้สิน	9,000	7,900	3,000	1,975
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
หุ้นสามัญ	1,000	1,000	333	250
กำไรสะสม*	<u>3,700</u>	<u>4,200</u>	<u>1,234</u>	<u>1,050</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	4,700	5,200	1,567	1,300
การกระทบยอดของกำไรสะสมเป็นดังนี้				
		A\$		
กำไรสะสมยกมา		1,234		
กำไรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี		125		
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน		<u>(309)</u>		
		<u>1,050</u>		
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจำนวนเงิน A\$309 ที่แสดงเป็นตัวหักในบัญชีกำไรสะสม คำนวณได้ดังนี้ :				
กำไรสะสมยกมา x อัตราปิด ณ สิ้นปี 25X0		- FC3,700 (FC3 = A\$1) =	A\$1,234	
กำไรสะสมยกมา x อัตราปิด ณ สิ้นปี 25X1		- FC3,700 (FC4 = A\$1) =	A\$ 925	
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน			A\$ (309)	



การแปลงค่าของการดำเนินงานต่างประเทศ

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของ กิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของ กิจการที่เสนองบการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและ รายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม) อย่างไรก็ดีตาม รายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็ยรายการระยะสั้นหรือ ระยะยาว ไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของ ความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นข้อ ผูกมัดที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนองบการเงินมีกำไรหรือ ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น แล้วแต่ กรณี ตามรายละเอียดในหัวข้อ "การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน"

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อการดำเนินงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อการดำเนินงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน ของการดำเนินงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุล เงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้อง

การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของการดำเนินงานต่างประเทศ

ในการจำหน่ายการดำเนินงานต่างประเทศ กิจการต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตรา แลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศนั้นในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและแสดงจำนวนสะสม เป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น และจะถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไร หรือขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายการดำเนินงานต่างประเทศนั้น

การจำหน่ายบริษัทย่อยซึ่งรวมการดำเนินงานต่างประเทศ ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนที่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศซึ่งจัดสรรอยู่ในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องถูกเลิกรับรู้ รายการแต่จะไม่ถูกโอนไปเป็นกำไรหรือขาดทุน

การจำหน่ายบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งรวมการดำเนินงานต่างประเทศ กิจการจะต้องมีการบันทึส่วน ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนของการดำเนินงานต่างประเทศที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ในกรณีที่เป็นการจำหน่ายเพียงบางส่วนของการดำเนินงานต่างประเทศกรณีอื่น ๆ กิจการจะต้องโอน ผลสะสมของกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจากส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปกำไรหรือ ขาดทุนเฉพาะสัดส่วนของหุ้นที่มีการขาย



การเปิดเผยข้อมูล

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ในกรณีของกลุ่มกิจการให้หมายความถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน ยกเว้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

2. จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่ถูกรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ผลสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น และการกระทบยอดของจำนวนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ตั้งแต่วันเริ่มต้นรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

เมื่อสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงินแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่นำเสนอการเงินต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว พร้อมกับเปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ และเปิดเผยถึงเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนอการเงิน หรือของการดำเนินงานต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และเหตุผลของการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น

เมื่อกิจการนำเสนอการเงินด้วยสกุลเงินที่แตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน กิจการจะระบுவางการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ก็ต่อเมื่อบการเงินของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น รวมไปถึงวิธีการแปลงค่าของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

เมื่อกิจการแสดงการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่ทั้งสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

1. ชี้แจงข้อมูลอย่างชัดเจนโดยแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อแยกให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมิใช่ข้อมูลที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้นำเสนอข้อมูลเพิ่มเติม และ
3. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการและวิธีการแปลงค่าที่ใช้ในการแสดงข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อกิจการประมาณอัตราแลกเปลี่ยนทันทีเพราะสกุลเงินหนึ่งไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเข้าใจว่าการที่สกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้ส่งผลกระทบต่อผลกระทบบางอย่างใดต่อผลการดำเนินงานการเงิน ฐานะการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ เพื่อบรรลุดูวัตถุประสงค์นี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับธรรมชาติและผลกระทบทางการเงินของสกุลเงินที่ไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้ อัตราแลกเปลี่ยนทันทีที่ใช้ กระบวนการประมาณ และความเสี่ยงที่กิจการมีอยู่เนื่องจากสกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้

