

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



- 1.2 ของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ
- 1.3 ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)
2. ปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการมีดังต่อไปนี้
 - 2.1 สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และตราสารทุน)
 - 2.2 สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้น ๆ
3. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ (กิจการที่เสนองบการเงินในกรณีนี้ คือกิจการที่มีการดำเนินงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือการร่วมการงาน)
 - 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

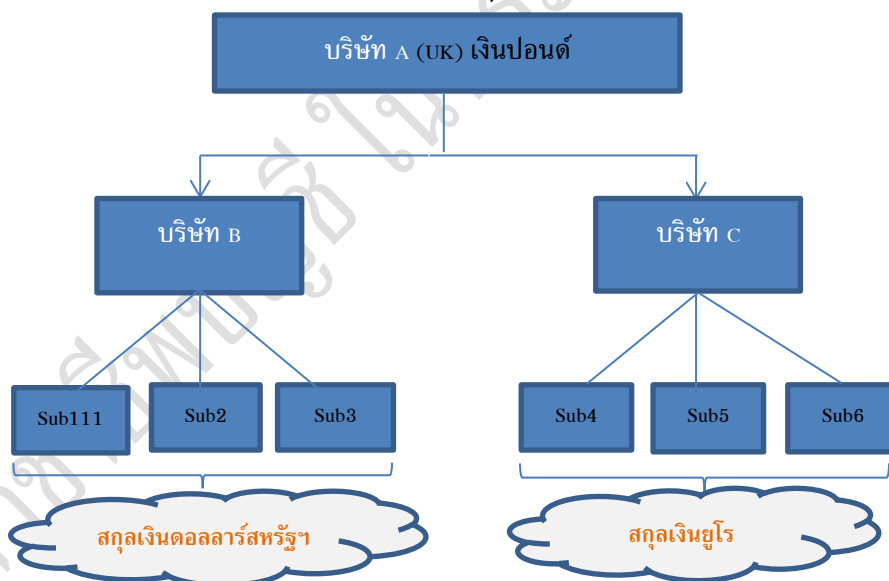
ตัวอย่างที่ 1 ปัจจัยในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ

บริษัท A (ฝรั่งเศส) มีบริษัท B เป็นบริษัทย่อย (สหรัฐอเมริกา) ซึ่งผลิตและขายเสื้อกั๊กในประเทศสหรัฐอเมริกา 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 ในกรณีที่ทั้งสองบริษัทเป็นเพียงบริษัทผู้ลงทุนในบริษัทย่อยต่าง ๆ ที่ดำเนินงานโดยมีกิจกรรมหลักเพียงการให้เงินทุนหรือเป็นการนำเงินทุนจากบริษัทแม่ (บริษัท A) เข้าลงทุนในการดำเนินงานต่าง ๆ เมื่อเป็นเช่นนั้น สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของทั้งสองบริษัทก็จะเป็นไปตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทแม่ นั่นคือ สกุลเงินปอนด์ อย่างไรก็ตาม หาก

วัตถุประสงค์และกิจกรรมในการดำเนินงานของบริษัท B และ บริษัท C นั้น เป็นการดำเนินงานที่ถือได้ว่าเป็นส่วนขยายมาจากการดำเนินงานของบริษัทย่อยของตน (เช่น การขายสินค้า หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่เทียบเคียงได้กับการดำเนินงานในบริษัทย่อย) ที่มีสกุลเงินในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ และสกุลเงินยูโร การดำเนินงานเช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่อให้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท B และ บริษัท C เปลี่ยนแปลงไปตามสกุลเงินของบริษัทย่อยเหล่านั้นก็ได้ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบและเหมาะสมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 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 ตราบเท่าที่ภาระที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้ายังคงปรากฏอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานนั้น

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

กรณีที่ 2 กรณีเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการได้นำเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศวางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ที่กิจการมีต่อธนาคารผู้ให้กู้ ซึ่งหากพิจารณาเงื่อนไขในรายละเอียดของสัญญาที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวมีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ที่วางเป็นประกันการปฏิบัติตาม

สัญญาซึ่งกิจการจะต้องดำรงจำนวนเงินดังกล่าวให้คงที่ตามจำนวนที่ระบุในเงื่อนไขตามสัญญาที่เกี่ยวข้องนั้น ซึ่งหากพิจารณาที่เนื้อหาของรายการแล้วย่อมชี้ให้เห็นว่า รายการเงินฝากธนาคารดังกล่าวยังคงเป็นรายการที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนเมื่อกิจการได้ออนหลักทรัพย์ค้ำประกันดังกล่าวคืนกลับ 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 บริษัทควรใช้อัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลา 3 เดือน คือ $US\$ =$

$\frac{2+1.5}{2} = €1.75$ ดังนั้นดอกเบี้ยรับในไตรมาสที่ 4 เท่ากับ €175 (US\$100X1.75) และจะเกิดกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนของดอกเบี้ยรับ €25(=US\$100x(2.00-1.75)) โดยบันทึกรายการดังนี้		
	€	€
เงินสด	200	
ดอกเบี้ยรับ		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 การรายงานรายการชำระเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

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 กิจการในประเทศอังกฤษได้รับชำระเงิน จำนวน £58,000 ($= € \frac{87,000}{1.50}$) ซึ่งเกิดผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน £2,000 ($= £60,000 - £58,000$) และแสดงรายการผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา

การขาดความสามารถแลกเปลี่ยน

สกุลเงินหนึ่งถือ่ว่าสามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ เมื่อกิจการสามารถได้สกุลเงินอื่นมา ภายในกรอบเวลาที่ยินยอมสำหรับความล่าช้าในการบริหารตามปกติ และผ่านตลาดหรือกลไกการแลกเปลี่ยน ซึ่งรายการการแลกเปลี่ยนนั้นทำให้เกิดสิทธิและภาระผูกพันที่ใช้บังคับได้

ทั้งนี้ หากกิจการสามารถได้เงินสกุลอื่นมาไม่มากกว่าจำนวนเงินที่ไม่มีนัยสำคัญ ถือว่าสกุลเงินนั้นไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้

เมื่อกิจการประเมินว่าสกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ ณ วันที่วัดค่าเพื่อวัดอุปสรรคที่ระบุ กิจการต้องประมาณการอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันดังกล่าว ซึ่งจะต้องสะท้อนอัตราที่รายการแลกเปลี่ยนตามปกติจะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดค่าระหว่างผู้ร่วมตลาดภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่หาได้ทั่วไป โดยกิจการสามารถใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถสังเกตได้โดยไม่ต้องปรับปรุง หรือเทคนิคการประมาณอื่น

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่า รายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึก รายการครั้งแรกในระหว่างรอบระยะเวลา หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ให้รับรู้ เป็นกำไรหรือขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ยกเว้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือรับรู้ไว้ใน งบการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมการดำเนินงานต่างประเทศและ กิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อในการดำเนินงานต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของ กิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และต้องจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิ

การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็น ตัวเงินที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการ ดังกล่าวชำระเงินภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับรอบระยะเวลาที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเป็นราคาทุนเดิม 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

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง 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

	สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	
	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 เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนองบการเงิน

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 $A\$1 = FC \frac{3+4}{2} = FC3.5$



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

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าทางการเงินในปี 25X1 เป็นยอดสะสมที่เกิดจากการมีอัตราแลกเปลี่ยนจากอัตราแลกเปลี่ยนเพิ่มขึ้น 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 $\frac{4,700}{4}$	= A\$1,175
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 การแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนอการเงิน

จากตัวอย่างที่ 7 และสกุลเงินของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในต่างประเทศมีเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี งบกำไรขาดทุนสำหรับปีของบริษัทย่อย และงบฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะถูกแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงินของบริษัท A ซึ่งเป็นการแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนอการเงิน 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	500	125

งบฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม

	25X0	25X1	25X0	25X1
	FC	FC	A\$	A\$
สินทรัพย์หมุนเวียน				
เงินสด	200	600	67	150
ลูกหนี้การค้า	4,800	4,000	1,600	1,000
สินค้าคงเหลือ	2,700	3,000	900	750
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	7,700	7,600	2,567	1,900
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน				
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	6,000	5,500	2,000	1,375
รวมสินทรัพย์	13,700	13,100	4,567	3,275
หนี้สินหมุนเวียน				
เจ้าหนี้การค้า	4,530	3,840	1,510	960
ภาษีค้างจ่าย	870	460	290	115
รวมหนี้สินหมุนเวียน	5,400	4,300	1,800	1,075
หนี้สินไม่หมุนเวียน				
เงินกู้ยืมระยะยาว	3,600	3,600	1,200	900
รวมหนี้สิน	9,000	7,900	3,000	1,975
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
หุ้นสามัญ	1,000	1,000	333	250
กำไรสะสม*	3,700	4,200	1,234	1,050
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	4,700	5,200	1,567	1,300
การกระทบบยอดของกำไรสะสมเป็นดังนี้				
		A\$		
กำไรสะสมยกมา		1,234		
กำไรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี		125		
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน		(309)		
		1,050		
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 นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของ กิจกรรมที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของการดำเนินงานต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของ กิจกรรมที่เสนองบการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและ รายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม) อย่างไรก็ตาม รายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็นรายการระยะสั้นหรือ ระยะยาว ไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของ ความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นข้อ ผูกมัดที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจกรรมที่เสนองบการเงินมีกำไรหรือ ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจกรรมที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น แล้วแต่ กรณี ตามรายละเอียดในหัวข้อ “การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน”

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อการดำเนินงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อการดำเนินงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน ของการดำเนินงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุล เงินที่ใช้ในการดำเนินงานของการดำเนินงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้อง

การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของการดำเนินงานต่างประเทศ

ในการจำหน่ายการดำเนินงานต่างประเทศ กิจกรรมต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตรา แลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศนั้นในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและแสดงจำนวนสะสม เป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น และจะถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไร หรือขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายการดำเนินงานต่างประเทศนั้น

การจำหน่ายบริษัทย่อยซึ่งรวมการดำเนินงานต่างประเทศ ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนที่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่างประเทศซึ่งจัดสรรอยู่ในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องถูกเลิกรับรู้ รายการแต่จะไม่ถูกโอนไปเป็นกำไรหรือขาดทุน

การจำหน่ายบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งรวมการดำเนินงานต่างประเทศ กิจกรรมจะต้องมีการปันส่วน ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนของการดำเนินงานต่างประเทศที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ในกรณีที่เป็นการจำหน่ายเพียงบางส่วนของการดำเนินงานต่างประเทศกรณีอื่น ๆ กิจกรรมจะต้องโอน 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 กิจการจะระบุว่าการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ก็ต่อเมื่อการเงินของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น รวมไปถึงวิธีการแปลงค่าของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

เมื่อกิจการแสดงการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่ทั้งสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

1. ชี้แจงข้อมูลอย่างชัดเจนโดยแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อแยกให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมิใช่ข้อมูลที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติม และ
3. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการและวิธีการแปลงค่าที่ใช้ในการแสดงข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อกิจการประมาณอัตราแลกเปลี่ยนทันทีเพราะสกุลเงินหนึ่งไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นอีกสกุลเงินหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเข้าใจว่าการที่สกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้ส่งผลกระทบหรือคาดว่าจะส่งผลกระทบอย่างไรต่อผลการดำเนินงานการเงิน ฐานะการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ เพื่อบรรลุดูวัตถุประสงค์นี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับธรรมชาติและผลกระทบทางการเงินของสกุลเงินที่ไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้ อัตราแลกเปลี่ยนทันทีที่ใช้ กระบวนการประมาณ และความเสี่ยงที่กิจการมีอยู่เนื่องจากสกุลเงินไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินอื่นได้

