

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

วัตถุประสงค์

กำหนดให้กิจการนำหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินมาถือปฏิบัติกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะ จังหวะเวลา และจำนวนเงินของรายการเหล่านั้นที่แสดงอยู่ในรายงานทางการเงิน

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ถือปฏิบัติกับรายการดังต่อไปนี้

1) เครื่องมือทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

2) รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว ซึ่งไม่ใช่สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ กล่าวคือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน เว้นแต่สัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ

3) รายการประมวลการหนี้สินที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น ภาษีเงินได้ สัญญาเช่า (อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าใดๆ ที่สร้างภาระแก่กิจการก่อนวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสัญญาเช่าระยะสั้นและสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำที่ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า และเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ) ผลประโยชน์ของพนักงาน สัญญาประกันภัย สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เว้นแต่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่สร้างหรือมีภาระแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาดังกล่าว) เป็นต้น

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้คำนิยามที่สำคัญ ดังนี้

ประมวลการหนี้สิน (A Provision) หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น ประมวลการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าหลังการขาย ประมวลการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ เป็นต้น

หนี้สิน (A Liability) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ¹

เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน (An Obligating Event) หมายถึง เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান ซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้

ภาระผูกพันตามกฎหมาย (A Legal Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

- 1) สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย)
- 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ
- 3) กระบวนการตามกฎหมายอื่น

ตัวอย่างของภาระผูกพันตามกฎหมาย เช่น ภาระผูกพันจากการรับประกันสินค้าในกรณีที่กิจการได้ระบุเงื่อนไขการรับประกันสินค้าไว้ในสัญญาขายสินค้า ภาระผูกพันจากการกำจัดน้ำเสียที่ออกจากโรงงานภายใต้กฎหมายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

ภาระผูกพันจากการอนุমান (A Constructive Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการ เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่า กิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการโดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผนหรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ
- 2) การกระทำตามข้อ 1) ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่า กิจการจะรับผิดชอบบางประการดังกล่าว

¹ ข้อสังเกต

คำนิยามของหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ถูกปรับปรุงตามการปรับปรุงของคำนิยามของหนี้สินในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ที่ปรับปรุงในปี 2563)

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างของภาระผูกพันจากการอนุमान เช่น กิจการได้ประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับนโยบายความรับผิดชอบต่อสังคมของกิจการแก่สังคมในวงกว้างว่า จะจ่ายค่าชดเชยหรือค่าฟื้นฟูสิ่งแวดล้อมจากการรั่วไหลของน้ำมัน ประกอบกับในอดีต กิจการได้ปฏิบัติตามนโยบายที่ประกาศต่อสาธารณชนมาโดยตลอด แม้ว่าไม่มีกฎหมายใดๆที่ระบุให้กิจการต้องรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมก็ตาม เป็นต้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (A Contingent Liability) หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1) ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้น จะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

2) ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

(2) จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

ตัวอย่างของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องคดี หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการค้าประกันเงินกู้ของกิจการอื่น ภาษีที่อาจถูกประเมินเพิ่มเติม เป็นต้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (A Contingent Asset) หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น

ตัวอย่างของรายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการฟ้องร้องบริษัทคู่แข่ง เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท เนื่องจากการละเมิดลิขสิทธิ์ ซึ่งคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างสอบสวน เป็นต้น

สัญญาที่สร้างภาระ (An Onerous Contract) หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น ตัวอย่างเช่น สัญญาสั่งซื้อสินค้าล่วงหน้าที่ยกเลิกไม่ได้ซึ่งมีราคาซื้อในสัญญาสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เป็นต้น

การปรับโครงสร้าง (A Restructuring) หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ

2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ตัวอย่างการปรับโครงสร้าง เช่น การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศ เป็นต้น



ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น

ประมาณการหนี้สินสามารถแยกจากหนี้สินประเภทอื่นได้อย่างชัดเจน เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินที่มีจำนวนหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระที่ไม่แน่นอน ซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างจากหนี้สินประเภทอื่น ไม่ว่าจะป็นเจ้าหนี้การค้าหรือรายการค้างจ่ายก็ตาม ดังนั้น เจ้าหนี้การค้า เป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริการที่ได้รับตามใบเรียกเก็บเงินหรือตามข้อตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ

รายการค้างจ่าย เป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ซึ่งกิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ รวมถึงจำนวนที่ค้างชำระกับพนักงาน เช่น โบนัสค้างจ่าย เป็นต้น

ประมาณการหนี้สิน เป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ

จากคำนิยามข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า รายการค้างจ่ายมีความไม่แน่นอนในการประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของหนี้สินน้อยกว่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของรายการค้างจ่ายก็ตาม ซึ่งโดยปกติแล้ว รายการค้างจ่ายถือเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้อื่น ในขณะที่รายการประมาณการหนี้สินถือเป็นรายการแยกต่างหากจากเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน

การรับรู้ประมาณการหนี้สิน

ประมาณการหนี้สิน (Provisions) เป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ซึ่งกิจการจะรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (Present Obligation) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าจะภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation) ในการพิจารณาว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่นั้น ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ โดยไม่ขึ้นอยู่กับภาระกระทำในอนาคตของกิจการ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานมากกว่าที่ไม่น่าจะมีอยู่ ในกรณีดังกล่าวให้ถือว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันตัวอย่างเช่น การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกันเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย เป็นต้น

ขณะที่ตัวอย่างของรายการที่ไม่ถือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน เช่น บริษัทสายการบินที่กฎหมายกำหนดว่าต้องยกเครื่องในทุก ๆ 7 ปี ในกรณีนี้ บริษัทสายการบินยังไม่สามารถรับรู้ประมาณการหนี้สินได้ เนื่องจากการยกเครื่องเป็นเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่สามารถทราบได้ว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัทสายการบินอาจขายเครื่องบินก็ได้ ดังนั้น จึงถือว่า ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการยังไม่เกิดขึ้น เป็นต้น

2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง เหตุการณ์ที่กิจการต้องจ่ายทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น โดยที่กิจการอาจยังไม่ทราบว่าผู้ที่ได้รับทรัพยากรดังกล่าวเป็นใคร หรืออาจยังไม่ทราบวันที่แน่นอนที่จะต้องชำระภาระผูกพันนั้นก็ได้ ส่วนการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจกระทำได้หลายลักษณะ เช่น การชำระด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือการโอนสินทรัพย์อื่น เป็นต้น

3) สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliable Estimate) กิจการจะรับรู้รายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหลักฐานที่ใช้ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ประสบการณ์ของกิจการ ประสบการณ์ของกิจการอื่นในอุตสาหกรรม ความเห็นของฝ่ายกฎหมาย เป็นต้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) เป็นภาระผูกพันที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่าเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันจริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนอยู่ว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ หรือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันเนื่องจากเหตุการณ์ในอดีตที่ไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) ในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่สูงกว่าไม่น่าเป็นไปได้ (Remote) เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ (Remote) ตัวอย่างเช่น กิจการมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากลูกค้า จำนวน 100,000,000 บาท ซึ่งคดียังอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารและที่ปรึกษากฎหมายของกิจการไม่สามารถประเมินผลของคดีได้จนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาในอนาคต เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากต่อมา ระดับความน่าจะเป็นเพิ่มขึ้นจนถึงระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินโดยสามารถรับรู้ในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงระดับความน่าจะเป็น

ตัวอย่าง บริษัท สยามสุขภาพ จำกัด ดำเนินธุรกิจจำหน่ายอาหารเสริม ซึ่งในวันที่ 1 เมษายน 25x1 ลูกค้ารายหนึ่งได้รับประทานอาหารเสริมของบริษัท แต่ปรากฏว่า เกิดผลข้างเคียงจนทำให้ลูกค้าเกิดผื่นคันทั่วร่างกาย

ต่อมา ในวันที่ 1 พฤษภาคม 25x1 ลูกค้ารายดังกล่าวได้ฟ้องร้องต่อศาล เพื่อเรียกร้องค่าเสียหายจากบริษัท เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล แต่ทนายของบริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะชนะคดี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล แต่ทนายของบริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะแพ้คดี เนื่องจากสินค้าเสื่อมคุณภาพ โดยคาดการณ์ว่าจำนวนค่าเสียหายที่บริษัทจะต้องจ่ายชดเชยให้แก่ลูกค้า เท่ากับ 700,000 บาท

จากนั้น ในวันที่ 15 สิงหาคม 25x3 ศาลมีคำพิพากษาให้บริษัทแพ้คดีโดยจ่ายเงินชดเชย ค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน 800,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทต้องไม่บันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากการฟ้องร้อง เนื่องจากในวันดังกล่าว บริษัทเชื่อว่า ความน่าจะเป็นที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นไม่ได้อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ แต่อยู่ในระดับที่สูงกว่าไม่น่าเป็นไปได้ ดังนั้น บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องนั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

แต่ในขณะที่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 บริษัทต้องบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน 700,000 บาท เนื่องจากในวันดังกล่าว บริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้น และบริษัทสามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือรวมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน (จำนวนเงิน 700,000 บาท) และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (จำนวนเงิน 300,000 บาท) ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

25x2

| | | | |
|---------|---|---------|---------|
| ธ.ค. 31 | เดบิต ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี | 700,000 | |
| | เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการถูกฟ้องคดี | | 700,000 |
| | บันทึกผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี | | |

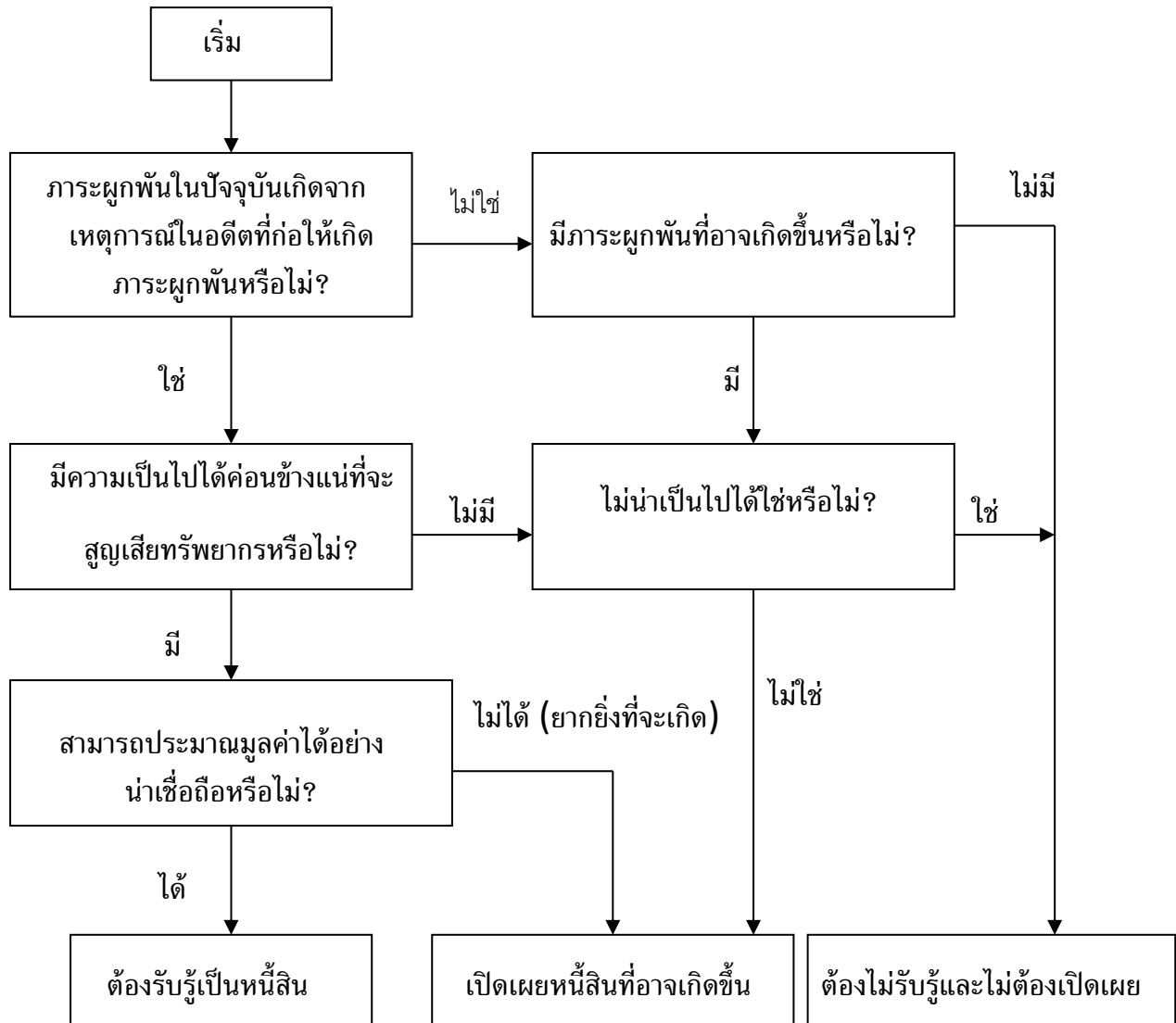
25x3

| | | | |
|---------|--|---------|---------|
| ส.ค. 15 | เดบิต ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี | 100,000 | |
| | ประมาณการหนี้สินจากการถูกฟ้องคดี | 700,000 | |
| | เครดิต เงินสด | | 800,000 |
| | บันทึกการจ่ายเงินชดเชยความเสียหายตามผลของคำพิพากษาของศาล | | |



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ทั้งนี้ หลักการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นสามารถสรุปได้ดังแผนภาพต่อไปนี้



สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Assets) เป็นสินทรัพย์ที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่ากิจการมีสินทรัพย์อยู่จริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการอาจได้รับเงินค่าภาษีคืนจากกรมสรรพากร กิจการอาจได้รับค่าสินไหมทดแทนจากคดีความที่อยู่ในการพิจารณาของศาล กิจการอาจได้รับเงินชดเชยจากรัฐบาลเนื่องจากความเสียหายจากอุทกภัย เป็นต้น เว้นแต่หากสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ ในทางกลับกัน หากในเวลาต่อมา ระดับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นจนถึงระดับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (Virtually Certain) กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

ต่อไปนี้เป็น การสรุปหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในรูปแบบตาราง

| | | |
|--|---|--|
| สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ | | |
| กิจการน่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแน่นอน | กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน | กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ |
| กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหากเป็นไปได้ตามคำนิยามของสินทรัพย์ | กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ | กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ |
| | กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น | กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว |

การวัดมูลค่า

กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ทั้งนี้ ในกรณีที่มูลค่าของเงินตามเวลาเมื่อผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคิดลดกระแสเงินสดให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน โดยอัตราคิดลดที่ใช้จะต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลาและความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่กำลังพิจารณาอยู่ ซึ่งในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยง

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ได้ซึ่งอยู่แวดล้อมเหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน ทั้งนี้ กิจการต้องประมาณรายจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของกิจการ ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระ รวมถึงในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องนำหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงานมาพิจารณาด้วย ตัวอย่างเช่น บริษัทได้รับสัมปทานเหมืองแร่จากรัฐบาลเป็นเวลา 20 ปี โดยมีเงื่อนไขว่า บริษัทต้องรื้ออาคารที่สร้างขึ้นบนที่ดินสัมปทานที่รัฐบาลออกให้เมื่อหมดอายุสัมปทาน ในกรณีนี้ บริษัทต้องประมาณรายจ่ายในการรื้อถอนอาคารที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอีก 20 ปีข้างหน้า และคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน เพื่อนำมาบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของอาคาร พร้อมทั้งบันทึกเป็นประมาณการหนี้สินด้วย นอกจากนี้ บริษัทต้องบันทึกบัญชีดอกเบี้ยจ่ายด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ รวมทั้งนำดอกเบี้ยจ่ายจำนวนดังกล่าวไปบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินต่อไป เป็นต้น

ในการประมาณการหนี้สินอาจใช้ความน่าจะเป็นมาเป็นปัจจัยหนึ่งในการคำนวณประมาณการหนี้สิน ซึ่งวิธีทางสถิติที่ใช้ในการประมาณนี้เรียกว่า “มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด (Expected Value)” กล่าวคือ กิจการต้องประมาณภาระผูกพันจากการถ่วงน้ำหนักรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดโดยใช้ความเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่าง กิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้าโดยให้การรับประกันสินค้าเป็นเวลา 1 ปี นับจากวันที่ซื้อ โดยกิจการจะรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นของสินค้าที่เสียหายจากการผลิตสินค้า ทั้งนี้ ในกรณีที่สินค้าทุกรายการที่จำหน่ายเกิดชำรุดเสียหายในระดับต่ำ ค่าใช้จ่ายโดยประมาณในการแก้ไขความเสียหายเท่ากับ 800,000 บาท แต่หากสินค้าทุกรายการที่จำหน่ายเกิดความเสียหายอยู่ในระดับสูง ค่าใช้จ่ายโดยประมาณในการแก้ไขความเสียหาย เท่ากับ 3,000,000 บาท ซึ่งจากประสบการณ์ในอดีตของกิจการและคุณภาพของสินค้าในอนาคต กิจการสามารถคาดการณ์ความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นในแต่ละกรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 80% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายจะไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น

กรณีที่ 2 15% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายมีความเสียหายเกิดขึ้นอยู่ในระดับต่ำ

กรณีที่ 3 5% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายมีความเสียหายเกิดขึ้นอยู่ในระดับสูง

จากข้อมูลข้างต้น สามารถคำนวณหาประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าที่กิจการต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินได้ ดังนี้

$$\begin{aligned} & \text{ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้า} \\ &= (80\% \times 0) + (15\% \times 800,000) + (5\% \times 3,000,000) \\ &= 0 + 120,000 + 150,000 \\ &= 270,000 \text{ บาท} \end{aligned}$$

จากมูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่คำนวณได้ สามารถนำมาบันทึกบัญชี ดังนี้

| | | |
|---|---------|---------|
| เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้า | 270,000 | |
| เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า | | 270,000 |
| บันทึกรายการประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า | | |



เหตุการณ์ในอนาคต

จำนวนประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคต หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อถือได้ว่า เหตุการณ์ในอนาคตจะเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการกำจัดมลพิษ เมื่อสถานประกอบการหมดอายุการใช้งานจะลดลง เนื่องจากวิทยาการที่เปลี่ยนไป เป็นต้น

การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

กิจการต้องไม่นำกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์มาปรับปรุงกับประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น แม้ว่าจะมีความเกี่ยวข้องกันก็ตาม โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้กำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องระบุไว้ เช่น กิจการจะสามารถรับรู้เป็นรายได้ได้ก็ต่อเมื่อโอนการควบคุมในสินทรัพย์แล้ว เป็นต้น

รายการที่จะได้รับชดเชย

กิจการจะรับรู้รายการที่จะได้รับคืนจากบุคคลที่สามที่เข้าทำสัญญาประกันภัยหรือชดเชยความเสียหายเป็นสินทรัพย์ได้ ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าหลังการจ่ายชำระประมาณการหนี้สินแล้ว กิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนอย่างแน่นอน ซึ่งกิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องที่กิจการรับรู้ไว้ ขณะที่กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินด้วยยอดสุทธิจากจำนวนรายจ่ายที่จะได้รับคืนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตัวอย่างเช่น บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้รับทำประกันอัคคีภัยให้แก่ลูกค้ารายหนึ่ง ในขณะเดียวกัน บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้ทำประกันภัยต่อสำหรับกรมธรรม์ฉบับนี้กับบริษัทประกันภัยอีกแห่งหนึ่ง ต่อมา ในวันที่ 11 กันยายน 25x1 ปรากฏว่า โรงงานของลูกค้ารายดังกล่าวเกิดไฟไหม้ ซึ่งหลังจากที่บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้เข้าสำรวจความเสียหายของโรงงานดังกล่าวคาดการณ์ว่า บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ต้องจ่ายเงินชดเชยความเสียหายตามข้อกำหนดกรมธรรม์ให้แก่ลูกค้าเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท ในขณะเดียวกัน บริษัท สยามประกันภัย จำกัด จะได้รับเงินชดเชยจากคู่สัญญาตามสัญญาประกันภัยต่อเป็นจำนวนเงิน 3,500,000 บาท ดังนั้น ในกรณีนี้ บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ต้องรับรู้ลูกหนี้บริษัทคู่สัญญาเป็นสินทรัพย์เป็นจำนวนเงิน 3,500,000 บาท ในขณะเดียวกัน บริษัทประกันภัยแห่งนี้ต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท พร้อมทั้งรับรู้ผลขาดทุน (สุทธิจากรายจ่ายที่จะได้รับชดเชย) จากการรับประกันอัคคีภัยเป็นจำนวนเงิน 1,500,000 บาท เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าว เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สิน เมื่อความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

การนำประมาณการหนี้สินมาใช้

กิจการจะสามารถนำรายจ่ายมาตัดประมาณการหนี้สินได้เฉพาะรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้เดิมเท่านั้น เนื่องจากการนำรายจ่ายที่รับรู้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นมาตัดประมาณการหนี้สิน จะทำให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนถึงผลกระทบของเหตุการณ์สองเหตุการณ์ที่แตกต่างกัน

ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต

กิจการต้องไม่บันทึกรายการขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ใช่หนี้สินตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีและไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน

สัญญาที่สร้างภาระ

สัญญาที่สร้างภาระ หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ (Unavoidable Costs) จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น โดยกิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น ประมาณการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาสั่งซื้อสินค้าที่ยกเลิกไม่ได้ เป็นต้น

ทั้งนี้ ต้นทุนการปฏิบัติตามสัญญาที่ต้องนำเข้ามารวม (Cost of Fulfilling a Contract) เป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณาว่าสัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระ (Onerous Contracts) หรือไม่ กิจการต้องนำต้นทุนทั้งหมด (All Costs) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญานั้นมาเป็นต้นทุนที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (Unavoidable Costs) ของสัญญา ซึ่งจะให้ประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินมากกว่าการใช้เฉพาะต้นทุนส่วนเพิ่ม (Incremental Costs) จากสัญญา ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาประกอบด้วยต้นทุนทั้งสองข้อ ดังนี้

- 1) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการปฏิบัติตามสัญญา ตัวอย่างเช่น ค่าแรงงาน และค่าวัสดุทางตรง และ
- 2) ต้นทุนปันส่วนอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการปฏิบัติตามสัญญา ตัวอย่างเช่น การปันส่วนค่าเสื่อมราคาของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการปฏิบัติตามสัญญานั้นท่ามกลางเรื่องอื่น

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25x1 บริษัทได้ทำสัญญาซื้อสินค้าล่วงหน้าแบบยกเลิกไม่ได้ (Non-cancelable Purchase Commitment) โดยตกลงที่จะซื้อสินค้าในราคา 100,000 บาท โดยมีกำหนดรับสินค้าในวันที่ 15 มกราคม 25x2 แต่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ซึ่งเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าประเภทเดียวกันเท่ากับ 80,000 บาท กิจการต้องบันทึกบัญชีผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ (Unrealized Holding Loss on Purchase Commitment) จำนวน 20,000 บาท พร้อมกับบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ (Purchase

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

Commitment Liability) ซึ่งถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระด้วยจำนวนเงินเดียวกัน โดยมีรายละเอียดการบันทึกบัญชี ดังนี้

| | |
|--|--------|
| เดบิต ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ | 20,000 |
| เครดิต ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ | 20,000 |

ต่อมา ในวันที่ 15 มกราคม 25x2 บริษัทได้รับสินค้าเรียบร้อยแล้ว โดยในวันดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เท่ากับ 65,000 บาท กิจการต้องบันทึกบัญชีซื้อหรือบัญชีสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ และบันทึกบัญชีผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้เพิ่มเติมอีก 15,000 บาท เพื่อให้สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ ซึ่งมีรายละเอียดการบันทึกบัญชี ดังนี้

| | |
|--|---------|
| เดบิต ซื้อ หรือสินค้าคงเหลือ | 65,000 |
| ประมาณการหนี้สินจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ | 20,000 |
| ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากสัญญาสั่งซื้อที่ยกเลิกไม่ได้ | 15,000 |
| เครดิต เงินสด หรือเจ้าหนี้การค้า | 100,000 |

การปรับโครงสร้าง

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของการปรับโครงสร้าง (Restructuring) ว่าหมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการ ซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
- 2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ที่อาจถือเป็นการปรับโครงสร้างตามคำนิยาม

- 1) การขายหรือยกเลิกสายงานธุรกิจ
- 2) การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น
- 3) การเปลี่ยนโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร
- 4) การปรับโครงสร้างพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่อลักษณะ และ จุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ทั้งนี้ กิจการสามารถรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนการปรับโครงสร้างได้ ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ประมาณการหนี้สิน ซึ่งภาระผูกพันจากการอนุมานจากการปรับโครงสร้างจะเกิดขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย กล่าวคือ ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบพนักงานของสถานประกอบการแห่งใด หน้าที่งาน และจำนวนพนักงาน โดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง รายการที่กิจการจะต้องรับภาระ รวมทั้งกำหนดการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
- 2) กิจการทำให้ผู้ได้รับผลกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่า กิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ

สำหรับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการไม่ได้เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือไม่ได้ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งในกรณีที่กิจการเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักของแผน ให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หากการปรับโครงสร้างนั้นมีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลสามารถคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจบนข้อมูลของงบการเงินของผู้ใช้หลักของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ซึ่งให้ข้อมูลการเงินเกี่ยวกับกิจการที่เสนอรายงาน

ทั้งนี้ ในการประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการปรับโครงสร้างนั้น รายการที่สามารถนำไปรวมกับประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างได้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) เป็นรายการโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้าง
- 2) จำเป็นต้องเกิดรายการจ่ายในการปรับโครงสร้างนั้น
- 3) ต้องไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ทำอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ

ตัวอย่างต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้าง

- 1) ต้นทุนในการเลิกจ้างพนักงาน
- 2) ต้นทุนในการเลิกสัญญา เช่น ค่าปรับเนื่องจากยกเลิกสัญญาเช่า เป็นต้น
- 3) ประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ

ตัวอย่างต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้าง

- 1) เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเครือข่ายการจำหน่ายใหม่
- 2) ค่าใช้จ่ายในการอบรมหรือโยกย้ายพนักงานที่ยังจ้างงานอยู่
- 3) ค่าใช้จ่ายในการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 4) ค่าใช้จ่ายในการบริหารหรือการตลาด
- 5) ค่าใช้จ่ายดำเนินงานหรือผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เว้นแต่ผลขาดทุนนั้นเกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระ

ส่วนรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสินทรัพย์ที่จะขายจะไม่ถูกนำมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แต่กำหนดให้พิจารณาแยกต่างหาก

นอกจากนี้ ภาระผูกพันจากการขายการดำเนินงานเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น ตัวอย่างเช่น ทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท โดยที่กิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ

- 1) จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวด และ ณ วันสิ้นงวด
- 2) จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
- 3) จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด กล่าวคือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือการปรับลดประมาณการหนี้สิน
- 4) จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับรายการในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป
- 5) จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินในระหว่างงวดเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลงไป

ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

- 1) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 2) คำอธิบายลักษณะของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ
- 3) จำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชย โดยระบุถึงจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยนั้น

นอกจากนี้ กิจการต้องให้คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ หากทำได้ในทางปฏิบัติ เว้นแต่เมื่อความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้

- 1) ประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งคำนวณจากประมาณการที่ดีที่สุด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 2) ปัจจัยที่มีผลต่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือระยะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 3) ความน่าจะเป็นที่จะได้รับชดเชย (Reimbursement)

สำหรับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงินในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากสามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ด้วย

นอกจากนี้ ในกรณีที่ยกย่องที่จะเกิดขึ้น หากกิจการสามารถคาดการณ์ว่า การเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ข้างต้นจะทำให้เกิดการบิดเบือนเกี่ยวกับสถานะของกิจการในข้อพิพาททั้งในประเด็นประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ แต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทรวมทั้งข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลด้วย

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

ในการวัดมูลค่าของประมาณการหนี้สิน กิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสูงเกี่ยวกับจำนวนเงิน ระยะเวลา และความเสี่ยงของกระแสเงินสดที่ต้องใช้เพื่อชำระภาระผูกพันนั้น เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่ อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถใช้เหตุผลดังกล่าวเพื่อบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินไปกว่าเนื้อหาตามความเป็นจริงทางธุรกิจ

