



มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย สาธารณะ (ปรับปรุง 2565) (TFRS for NPAEs)

ณ อาคารสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันศุกร์ที่ 9 ธันวาคม พ.ศ. 2565 เวลา 09.00 – 16.30 น.

หมายเหตุ: เอกสารฉบับนี้ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลังจากการสัมมนาในวันที่ 9 ธ.ค. 2565 เพื่อให้มีความถูกต้องและเหมาะสมมากขึ้น
ทั้งนี้ การแก้ไขดังกล่าวไม่ได้กระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ (เอกสารฉบับใหม่นี้ได้เผยแพร่ใหม่เมื่อวันที่ 12 ม.ค. 2566)



วิทยากรโดย



รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

- ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ
- อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ผศ. ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ

- กรรมการในคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ
- ประธานคณะอนุกรรมการศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ สภาวิชาชีพบัญชีฯ
- อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

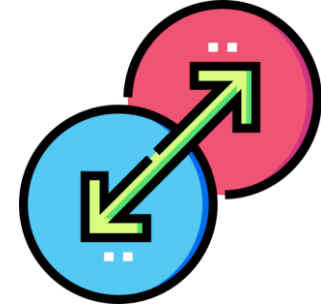
การสัมมนา TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)



ความเป็นมาและภาพรวม



สรุปหลักการที่เพิ่มเติม/แก้ไข



การถือปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนผ่าน



แผนดำเนินการขั้นตอนต่อไป



คำถาม-คำตอบ



มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ปรับปรุง 2565)



ความเป็นมาและภาพรวม ของ TFRS for NPAsEs (ปรับปรุง 2565)



รายชื่อคณะกรรมการศึกษานำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ (วาระปี 2563 – 2566)

 ผศ. ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ (ประธานอนุกรรมการ)	 ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า (อนุกรรมการ)
 รศ. ดร.กนกพร นาคทับที (ที่ปรึกษา)	 นางสาวธัญพร อธิกุลวริน
 นางสาวกรทอง เหลืองวิไล (อนุกรรมการ)	 นางสาวยุพาดี วรรณเลิศ
 นายกิตติพันธ์ เกียรติสมภพ (อนุกรรมการ)	 นางสาวประภาพร สหปรีชานนท์
 นางณัฐสรณ์ สโรชนันท์จิ้น (อนุกรรมการ)	 ผู้แทนกรมสรรพากร (อนุกรรมการ)
 นายนรินทร์ จุระมงคล (อนุกรรมการ)	 นางสาวจริญญา บุญมรกต
 นายอุดมศักดิ์ บุศรานิพรรณ (อนุกรรมการ)	 นายสุรินทร์ ดลปัญญาเลิศ
 นายเทวา ดำแดง (อนุกรรมการและเลขานุการ)	 ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (อนุกรรมการ)
	 นางสาวชล เพียรวิริยะ
	 นางสาวกรรณิการ์ เทพทัตทิม

กรอบระยะเวลาการจัดทำ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

นำเสนอต่อคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

(เดือน ก.ย. 64 – ก.พ. 65)

ศึกษาวิจัย และจัดทำร่าง
(เดือน ม.ค. 63 – ส.ค. 64)

จัดสัมมนาทำความเข้าใจและสัมมนาพิจารณา
(ร่าง) TFRS for NPAEs
(เดือน เม.ย. 65, พ.ย. 65)

ประกาศในราชกิจจานุเบกษา
(เดือน พ.ย. – ธ.ค. 65)

จัดทำบทความและตัวอย่างประกอบ
ความเข้าใจเพิ่มเติม
(เดือน มิ.ย. – มี.ค. 66)

นำเสนอร่างต่อคณะกรรมการ/อนุกรรมการ
ตามกระบวนการ Due process
(เดือน พ.ค. – ต.ค. 65)

วันที่มีผลบังคับใช้
1 มกราคม 2566

หมายเหตุ: ในระหว่างปี 2566 สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีแผนการจัดอบรมหลักสูตร TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565) เป็นจำนวน 4 ครั้ง

กระบวนการของการจัดทำ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

ขั้นตอนของการเก็บข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (เดือน มิ.ย. 62 – ธ.ค. 62)

คณะทำงานศึกษาการนำ TFRS for NPAEs มาปฏิบัติใช้ (วาระปี 2560-2563) ได้มีการประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและเก็บข้อมูลจากผู้ใช้งานรายงานทางการเงิน ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย

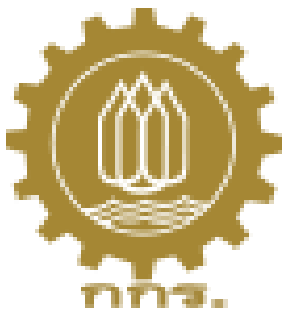
การประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น (Focus group) เกี่ยวกับ TFRS for NPAEs
กับ 8 หน่วยงานสมาคม เมื่อวันที่ 18 กรกฎาคม 2562



ACTAP

Association of Certified Thai Accounting Practices

สมาคมสำนักงานบัญชีคุณภาพ



ก.ค.ร.



TAX AUDITOR

Association of Thailand



สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
THE FEDERATION OF THAI INDUSTRIES

SME

สมาพันธ์เอสเอ็มอีไทย

ประกอบด้วย (1) สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (2) สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย (3) คณะกรรมการร่วมภาคเอกชน 3 สถาบัน (กกร.) (4) สมาคมสำนักงานบัญชีไทย (5) สมาคมสำนักงานบัญชีคุณภาพ (6) สมาคมสำนักงานบัญชีและกฎหมาย (7) สมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทย และ (8) สมาพันธ์เอสเอ็มอีไทย

กระบวนการของการจัดทำ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

ขั้นตอนของการเก็บข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้อง (เดือน มิ.ย. 62 – ธ.ค. 62)

คณะทำงานศึกษาการนำ TFRS for NPAEs มาปฏิบัติใช้ (วาระปี 2560-2563) ได้มีการประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและเก็บข้อมูลจากผู้ใช้งานทางการเงิน ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีประกอบด้วย

การสัมมนาเรื่อง “TFRS for NPAEs ในปัจจุบัน และรับฟังความคิดเห็นเพื่อการปรับปรุง TFRS for NPAEs ในอนาคต” (ระหว่างเดือนกันยายน - เดือนพฤศจิกายน 2562)

จำนวน 11 จังหวัด ประกอบด้วย พิษณุโลก, อุบลราชธานี, สงขลา, ระยอง, นครสวรรค์, ขอนแก่น, ชลบุรี, เชียงใหม่, ภูเก็ต, กรุงเทพมหานคร และ สุราษฎร์ธานี

จำนวน 11 จังหวัด

โดยมีผู้เข้าร่วม

1,896 คน

สรุปหลักเกณฑ์ ประเด็นที่สำคัญที่เสนอให้เพิ่มเติม (จากผลของสัมมนา)



01

การเพิ่มทางเลือก ที่มี
อยู่ในปัจจุบันใน
มาตรฐาน TFRS for
NPAEs

- (การวัดมูลค่า) ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- (การวัดมูลค่า) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- (การวัดมูลค่า) เงินลงทุนในบริษัทย่อย/ร่วม/กิจการที่ควบคุมร่วมกัน
ในงบการเงินเฉพาะกิจการ
- (การนำเสนองบการเงิน) การจัดทำงบการเงินรวม

เป็นผลสรุปที่ได้รับจากการประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและผลของการศึกษาจากผู้ใช้
รายงานทางการเงิน ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี โดยคณะทำงานศึกษาการนำ TFRS for NPAEs
มาปฏิบัติใช้ (วาระปี 2560-2563)

**TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565) ไม่ได้ปรับปรุงหลักการ/ข้อกำหนดของเรื่องดังกล่าว
เนื่องจากจำนวนของธุรกรรมนั้นค่อนข้างน้อย หรือไม่สามารถเกิดขึ้นได้ในทางปฏิบัติ

- อนุพันธ์ที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง
- อนุพันธ์ที่ใช้ในการเก็งกำไร**
- การรวมธุรกิจ
- ข้อตกลงบางประเภท ซึ่งไม่ได้มีรูปแบบทางกฎหมายเป็นสัญญาเช่า แต่มีการ
นำไปสู่การให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์โดยแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน**
- สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**
- ข้อตกลงสัมปทานบริการ
- สกุดเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน
- รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
- เกษตรกรรม: สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
(ไม่รวมพืชเพื่อการให้ผลิตผล)
- (การวัดมูลค่า) เงินลงทุนในบริษัทย่อย/ร่วม/กิจการที่ควบคุมร่วมกันใน
งบการเงินรวม
- การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
- การแปลงค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย/ร่วม/กิจการที่ควบคุมร่วมกันใน
หน่วยงานต่างประเทศ

02

กลุ่ม/เรื่องที่ไม่เคยมี
ข้อกำหนดใน
มาตรฐาน TFRS
for NPAEs

หลักสำคัญของการปรับปรุง



1. ทำให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

โดยเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับธุรกรรมต่างๆ เช่น เกษตรกรรม อนุพันธ์ การรวมธุรกิจ เงินอุดหนุนจากรัฐบาล การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ข้อยกสิทธิ์สัมปทานบริการ



2. คงความง่าย

คงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมไว้ เพื่อกิจการ NPAEs เดิมไม่ถูกรบกวน รวมถึงรวบรวมประกาศสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน เช่น การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล การตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น



3. เพิ่มทางเลือก

เพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทางบัญชี สำหรับกิจการ NPAEs เช่น การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ การจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ ทางเลือกในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท เป็นต้น

TFRS for NPAEs ปัจจุบัน

ความเป็นมาและ วัตถุประสงค์	ขอบเขต	กรอบแนวคิด	การนำเสนอ งบการเงิน	การเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการ และการแก้ไข ข้อผิดพลาด	เงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสด
ลูกหนี้	สินค้าคงเหลือ	เงินลงทุน	ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	อสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุน
ต้นทุนการกู้ยืม	สัญญาเช่า	ภาษีเงินได้	ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจ เกิดขึ้น	เหตุการณ์ภายหลังรอบ ระยะเวลารายงาน	รายได้
	การรับรู้รายได้จากการ ขายอสังหาริมทรัพย์	สัญญาก่อสร้าง	ผลกระทบจากการ เปลี่ยนแปลงของอัตรา แลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ	การปฏิบัติในช่วง เปลี่ยนแปลงและวันถือ ปฏิบัติ	

28 บท

TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

สีเขียว: บทที่มีการแก้ไข (17 บท)
สีชมพู: บทใหม่ (6 บท)
สีขาว: บทที่ไม่มีการแก้ไข (5 บท)

ความเป็นมาและ วัตถุประสงค์	ขอบเขต	กรอบแนวคิด	การนำเสนอ งบการเงิน	การเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการและ ข้อผิดพลาด	เงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสด
ลูกหนี้	สินค้าคงเหลือ	เงินลงทุน	ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุน
ต้นทุนการกู้ยืม	สัญญาเช่า	ภาษีเงินได้	ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและ <u>สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น</u>	เหตุการณ์ภายหลังรอบ ระยะเวลารายงาน	รายได้
การรับรู้รายได้จากการ ขายอสังหาริมทรัพย์	สัญญาก่อสร้าง	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง ของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ	เกษตรกรรม	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	อนุพันธ์
	การรวมธุรกิจ	การสำรวจและประเมิน ค่าแหล่งทรัพยากรแร่	ข้อตกลงสัมปทาน บริการ	วันที่ปฏิบัติและการ ปฏิบัติในช่วงเปลี่ยน ผ่าน	

TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

1

TFRS for NPAEs
ปัจจุบัน
(จำนวน 22 บท)

2

ประกาศสภาวิชาชีพ
บัญชีที่ 13/2555
ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับ
การปฏิบัติตามมาตรฐาน
การรายงานทางการเงิน
สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้
เสียสาธารณะ

3

ประกาศสภาวิชาชีพ
บัญชีที่ 14/2555
การปฏิบัติในช่วง
เปลี่ยนแปลงของ
มาตรฐานการรายงานทาง
การเงินสำหรับกิจการที่ไม่
มีส่วนได้เสียสาธารณะ

4

ประกาศสภาวิชาชีพ
บัญชีที่ 29/2554
คำอธิบายเกี่ยวกับการ
ปฏิบัติตามข้อกำหนดของ
มาตรฐานการรายงานทาง
การเงินสำหรับกิจการที่ไม่
มีส่วนได้เสียสาธารณะ

5

ประกาศสภาวิชาชีพ
บัญชีที่ 42/2563
ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับ
มาตรฐานการรายงานทาง
การเงินสำหรับกิจการที่ไม่มี
ส่วนได้เสียสาธารณะเรื่อง
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

6

หลักการบัญชีใหม่
เพิ่มเติมบทใหม่ จำนวน 6
บท และแก้ไขเพิ่มเติมบท
เดิม จำนวน 17 บท

สรุปกระบวนการของ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

1. TFRS for NPAEs (ปี 2554) + ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง + หลักการบัญชีใหม่
2. มีการลำดับเลขย่อหน้าใหม่ทั้งหมด
3. มีการแก้ไขคำศัพท์เดิมบางคำ เช่น **สัญญาเช่าเงินทุน** (เดิม “สัญญาเช่าการเงิน”) **อายุการใช้ประโยชน์** (เดิม “อายุการให้ประโยชน์”) **การเลิกรับรู้รายการ** (เดิม “การตัดรายการ/การตัดรายการออกจากบัญชี”) เป็นต้น

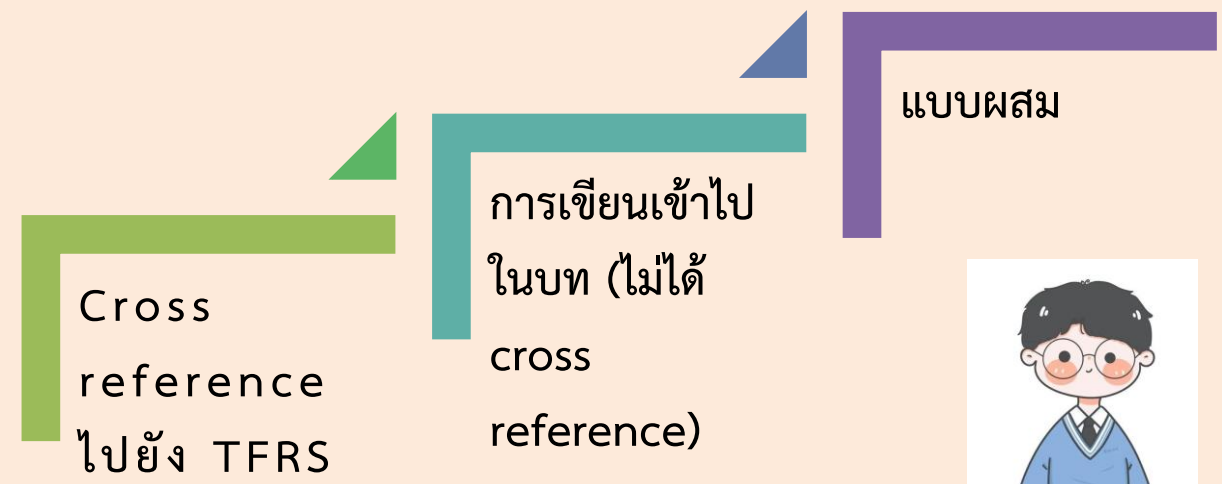
แหล่งอ้างอิงของหลักการ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565) มีการแก้ไขจากแหล่งอ้างอิง เพื่อปรับให้
เป็นไปตามบริบทของ TFRS for NPAEs ตัวอย่างเช่น

- มีการเรียงลำดับเนื้อหาใหม่
- มีการปรับแก้หลักการบางเรื่อง (เช่น การปรับให้เป็นการด้อยค่าแบบถาวร) รวมถึงการปรับ
ถ้อยคำให้อยู่ในบริบทของ NPAEs (เช่น “การด้อยค่า” เป็น “การลดลงของมูลค่า” เป็นต้น)
- มีการปรับเพื่อให้คงความง่าย เช่น เกษตรกรรม (การให้ทางเลือกของการวัดมูลค่า) เป็นต้น



รูปแบบของการเขียนหลักการบัญชีใหม่



วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

วันที่มีผลบังคับใช้
1 มกราคม 2566

สามารถ Early
Adoption ได้

กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับการแก้ไขเพิ่มเติมในแต่ละประเด็น ดังนี้

ปรับงบการเงิน
ย้อนหลัง (Full
Retrospective
Application)*

1

วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้น
ไป (Prospective
Application)*

2

Modified Retrospective Application
โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับ
ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็น
รายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบ
อื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ
วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

3

โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่
เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการ
รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง
การนำมาตรฐานการรายงานทาง
การเงินมาใช้เป็นครั้งแรก หรือ
แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง**

4

*ตามบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

**แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง คือ “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก”

สรุปหลักการที่เพิ่มเติม/แก้ไข
ของ TFRS for NPAsEs
(ปรับปรุง 2565)



บทที่ 1 ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

- ⊕ แก้ไขความเป็นมาและเหตุผลสำหรับการออก TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565) เพื่อให้มีความเป็นปัจจุบัน



บทที่ 2 ขอบเขต



- ⊕ เพิ่มเติมตัวอย่างประเภทกิจการที่ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จากเดิม “เช่น โรงรับจำนำ และบริษัทบริหารสินทรัพย์ที่มีสถานภาพเป็นบริษัทจำกัด”



****เป็นการแก้ไขให้สอดคล้องกับคำถาม - คำตอบ “การถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)”**

บทที่ 3 กรอบแนวคิด

- ⊕ ขยายความเรื่อง “การดำเนินงานต่อเนื่อง”
- ⊕ เพิ่มเติมตัวอย่างการพิจารณาเรื่อง “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย”

การดำเนินงานต่อเนื่อง

👉 หากฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชี หรือหยุดประกอบธุรกิจ หรือไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้จริงอื่นใด นอกเหนือจากชำระบัญชีหรือหยุดประกอบธุรกิจ ต้องไม่จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง โดยต้องเปิดเผย

ข้อเท็จจริง



เกณฑ์ที่ใช้จัดทำ
งบการเงิน



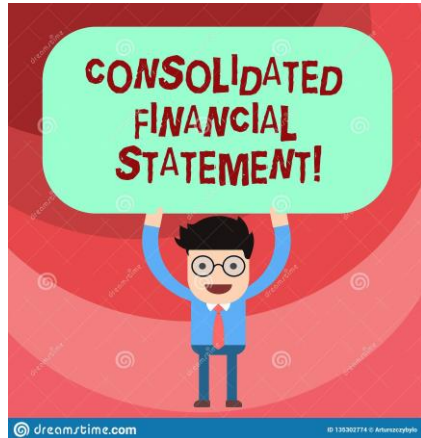
เหตุผลที่ไม่อาจ
ถือว่าเป็นกิจการที่
จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้



ในการประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ฝ่ายบริหารพิจารณาข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตเป็น เวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระดับของการพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี

การเพิ่มเติมตัวอย่างการพิจารณาเรื่องเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย (ในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวม)

การจัดทำงบการเงินรวม (Consolidate FS)



เนื้อหา: “อำนาจควบคุม” เนื่องจากบริษัทใหญ่เข้าไปมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทย่อย แม้ว่าบริษัทใหญ่นั้นถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งในบริษัทย่อยก็ตาม

รูปแบบทางกฎหมาย: “สัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง”

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้ทำงบการเงินรวม

บทที่ 4 การนำเสนองบการเงิน

- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล” (โดยการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 13/2555 เข้ามารวม)
- ⊕ เพิ่มเติมตัวอย่างการพิจารณาเรื่อง “การจัดประเภทรายการหนี้สินหมุนเวียน/ไม่หมุนเวียน” กรณีการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว
- ⊕ เพิ่มเติมหลักการเรื่อง “งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ”
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “งบการเงินของกลุ่มกิจการ” (อนุญาตให้กิจการสามารถจัดทำได้ ทั้งนี้การพิจารณา “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” ให้พิจารณาตาม TFRS for NPAEs*)

*กล่าวคือ กิจการต้องพิจารณาตามย่อหน้าที่ 9.5 ของ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565) แทนการพิจารณาตาม TFRS 10 (ซึ่งจะพิจารณา “การควบคุม” จากเงื่อนไข 3 ข้อ ดังนี้

1. การมีอำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน
2. ฐานะเปิดต่อหรือมีสิทธิในผลตอบแทนที่ผันแปรจากการเข้าไปเกี่ยวข้องกับผู้ได้รับการลงทุน และ
3. การมีความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุน เพื่อให้ได้จำนวนผลตอบแทนของผู้ลงทุน

เป็นการนำประกาศสภา
วิชาชีพบัญชี ที่ 13/2555
เข้ามารวม



การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล

ในการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล กิจการอาจเลือกนำเสนองบการเงินระหว่างกาลตามรูปแบบที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 เรื่อง *การรายงานทางการเงินระหว่างกาล* ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลโดยยกเว้นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เช่น การจัดทำงบกระแสเงินสด การแสดงกำไรต่อหุ้น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้ทำงบการเงินระหว่างกาล

เพิ่มเติมตัวอย่างการพิจารณาเรื่อง “การจัดประเภทรายการหนี้สินหมุนเวียน/ไม่หมุนเวียน”

กรณีการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว



กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็น หนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันดังกล่าว



กิจการจัดประเภทหนี้สินนี้เป็น หนี้สินไม่หมุนเวียน



งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
(OCI : Other Comprehensive Income)

ไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่
ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง
(Non-Recycling item)

1. การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หากเลือกใช้)
2. ผลกำไรหรือขาดทุนจากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (หากเลือกใช้)

มีการจัดประเภทรายการใหม่
ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง
(Recycling item)

1. ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย
2. ผลกำไรหรือขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดของหลักทรัพย์เพื่อขาย
3. ผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (หากเลือกใช้)
4. ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ประกอบด้วย สาขา, บริษัทย่อย, บริษัทร่วมและการร่วมค้า)

รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่อนุญาตให้รับรู้
ในงบกำไรขาดทุนโดยข้อกำหนดของมาตรฐาน
การรายงานทางการเงินฉบับนี้

หากเลือกไม่จัดทำ
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้ทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ต่อ)

ทางเลือกในการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

ทางเลือกที่ 1
(แสดงแบบงบเดียว)

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

รายการที่จัดประเภทรายการใหม่ไม่ได้**

รายการที่จัดประเภทรายการใหม่ได้**

ทางเลือกที่ 2
(แสดงแบบสองงบ)

งบกำไรขาดทุน

กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

กำไร (ขาดทุน) สุทธิสำหรับปี
องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

รายการที่จัดประเภทรายการใหม่ไม่ได้**

รายการที่จัดประเภทรายการใหม่ได้**

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องแยกแสดงรายการเป็นรายบรรทัด สำหรับจำนวนเงินสำหรับงวดของส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมและการร่วมค้าตามวิธีส่วนได้เสีย (สำหรับในกรณีที่จัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย) โดยจัดประเภทตามลักษณะรายการและตามการจัดกลุ่มที่บ่งชี้ต่างๆ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดไว้ หรือ TFRS ที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้

**เกี่ยวข้องกับภาษีที่ต้องมีการปันส่วน

บริษัท กชค จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1

	(หน่วย: พันบาท)	
	25x1	25x0
รายได้จากการขาย	390,000.00	355,000.00
รายได้อื่น	54,767.00	41,400.00
รวมรายได้	444,767.00	396,400.00
ต้นทุนขาย	- 245,000.00	- 230,000.00
ค่าใช้จ่ายในการขาย	- 9,000.00	- 8,700.00
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	- 20,000.00	- 21,000.00
ค่าใช้จ่ายอื่น	- 2,100.00	- 1,200.00
รวมค่าใช้จ่าย	- 276,100.00	- 260,900.00
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	168,667.00	135,500.00
ต้นทุนทางการเงิน	- 8,000.00	- 7,500.00
กำไรก่อนภาษีเงินได้	160,667.00	128,000.00
ภาษีเงินได้	- 40,417.00	- 32,000.00
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250.00	96,000.00

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (แสดงแบบงบเดียว)



กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น:**

รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:

การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,333.00	2,667.00
กำไร(ขาดทุน)จากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของ		
โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	- 667.00	1,335.00

รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:

กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000.00	- 2,555.00
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	- 24,000.00	26,667.00
ผลขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	- 667.00	- 4,000.00
กำไรจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานต่างประเทศ	5,334.00	10,667.00

กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี - 3,667.00 34,781.00

กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี 116,583.00 130,781.00

****หมายเหตุ:** หากกิจการเลือกใช้วิธีภาษีเงินได้รูดตัดบัญชี (ย่อหน้า 15.2) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่

ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (แสดงแบบสองงบ)

บริษัท กขค จำกัด		
งบกำไรขาดทุน		
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1		
	(หน่วย: ล้านบาท)	
	25x1	25x0
รายได้จากการขาย	390,000.00	355,000.00
รายได้อื่น	54,767.00	41,400.00
รวมรายได้	444,767.00	396,400.00
ต้นทุนขาย	- 245,000.00	- 230,000.00
ค่าใช้จ่ายในการขาย	- 9,000.00	- 8,700.00
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	- 20,000.00	- 21,000.00
ค่าใช้จ่ายอื่น	- 2,100.00	- 1,200.00
รวมค่าใช้จ่าย	- 276,100.00	- 260,900.00
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้	168,667.00	135,500.00
ต้นทุนทางการเงิน	- 8,000.00	- 7,500.00
กำไรก่อนภาษีเงินได้	160,667.00	128,000.00
ภาษีเงินได้	- 40,417.00	- 32,000.00
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250.00	96,000.00

บริษัท กขค จำกัด

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1



(หน่วย: ล้านบาท)

	25x1	25x0
กำไรสุทธิสำหรับปี	120,250.00	96,000.00
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่น:**		
รายการที่จะไม่มีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	1,333.00	2,667.00
กำไร(ขาดทุน)จากหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยจากการวัดมูลค่าใหม่ของ		
โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้	- 667.00	1,335.00
รายการที่จะมีการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนในภายหลัง:		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนเพื่อขาย	15,000.00	- 2,555.00
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้เพื่อขาย	- 24,000.00	26,667.00
ผลขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	- 667.00	- 4,000.00
กำไรจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ	5,334.00	10,667.00
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี	- 3,667.00	34,781.00
กำไร(ขาดทุน)เบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	116,583.00	130,781.00

****หมายเหตุ:** หากกิจการเลือกใช้วิธีภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (ย่อหน้า 15.2) กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

งบการเงินของกลุ่มกิจการ

- ➕ เมื่อกิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียกิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย และกิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 6 ฉบับดังนี้

****ยกเว้นการพิจารณาว่าเงินลงทุนดังกล่าวถือเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม****

TAS 27
งบการเงินเฉพาะกิจการ

TAS 28
เงินลงทุนในบริษัทร่วม
และการร่วมค้า

TFRS 10
งบการเงินรวม

TFRS 11
การร่วมการงาน

TFRS 12
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
ส่วนได้เสียในกิจการอื่น

แนวปฏิบัติทางการบัญชี
สำหรับการรวมธุรกิจ
ภายใต้การควบคุมเดียวกัน

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้ทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย

งบการเงินของกลุ่มกิจการ (หากเลือกจัดทำ)

กิจการต้องพิจารณาในแต่ละรายเงินลงทุน
ว่าเข้านิยาม “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” ตาม
ย่อหน้าที่ 9.5 ของ TFRS for NPAEs
(ปรับปรุง 2565) หรือไม่

หาก “เป็นไปตามนิยาม”

กิจการต้องนำเงินลงทุนทั้งหมดดังกล่าวมา
จัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ โดยต้องถือ
ปฏิบัติตาม PACK 5 + แนวปฏิบัติฯ

หาก “ไม่เป็นไปตามนิยาม”

กิจการไม่ต้องนำไปพิจารณาตามนิยาม “การ
ควบคุม” ของ TFRS 10 และไม่ต้องนำมา
รวมในการจัดทำงบการเงินของกลุ่มกิจการ

9.5 เงินลงทุนในบริษัทย่อย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ ในทางกลับกัน บริษัทใหญ่ถือว่าไม่มีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงน้อยกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

บทที่ 5 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด



- ⊕ ขยายความเรื่อง “การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี” กรณีไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีได้

กรณีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี (ลำดับขั้น)

ปรับย้อนหลัง



ปรับปรุงยอดยกมาต้นงวดของสินทรัพย์
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวด
บัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจ
เป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)



ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของ ผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี
ที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

- ⊕ ขยายความเรื่องการเปลี่ยนวิธีวัดมูลค่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ว่า “ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในบทดังกล่าว มากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามที่กล่าวไว้ในบทนี้”

บทที่ 5 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด



(ย่อหน้า 5.5) ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ **กิจการต้องใช้ดุลพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง** และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

2. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) เฉพาะรายการนั้นๆ

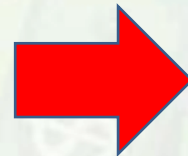


หลักการไม่ได้
เปลี่ยนแปลงจากเดิม

บทที่ 6 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

+ แก่นิยาม “เงินสด ”

เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคาร โดยเงินสดในมือ ได้แก่ ธนบัตรและเหรียญ กษาปณ์ที่กิจการมีอยู่ รวมทั้งเงินสดย่อย ธนาณัติ ตัวแลกเงินไปรษณีย์ เช็คที่ถึงกำหนดชำระแต่ยังมีได้นำฝาก เช็คเดินทาง และตราต่างประเทศของธนาคาร สำหรับเงินฝากธนาคาร ได้แก่ เงินฝากธนาคารกระแสรายวันและออมทรัพย์ ทั้งนี้ไม่รวมเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) และบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่น ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการแสดงรายการดังกล่าวเป็นเงินลงทุนชั่วคราวโดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือเงินลงทุนระยะยาว โดยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน



เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม

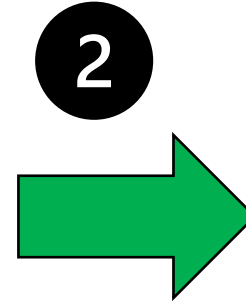
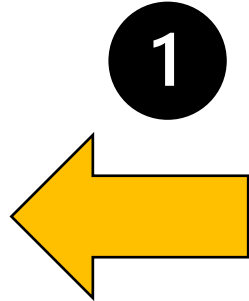
บทที่ 7 ลูกหนี้



- ➕ เพิ่มเติมเรื่อง “การรับรู้รายการหนี้สูญได้รับคืน” เป็นรายได้อื่นๆ ในงบกำไรขาดทุน (โดยการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 13/2555 เข้ามารวม)

หนี้สูญได้รับคืน

โอนกลับบัญชีลูกหนี้ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืน พร้อมบันทึกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้



บันทึกหนี้สูญได้รับคืนเป็นรายได้อื่นๆ ในงบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ

บริษัท ข มีนโยบายการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญเท่ากับร้อยละ 2 ของยอดลูกหนี้ ทั้งนี้ ณ สิ้นปีแต่ละปีบริษัทมียอดลูกหนี้คงเหลือ ดังนี้

	ปี 25x2	ปี 25x3	ปี 25x4
ยอดลูกหนี้คงเหลือ ณ สิ้นปี (บาท)	300,000	400,000	500,000

ข้อมูลเพิ่มเติม:

- ณ ต้นปี 25X2 บริษัทมีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเท่ากับ 1,000 บาท
- ในระหว่างปี 25X3 บริษัทตัดจำหน่ายหนี้สูญจำนวน 200 บาท
- ในระหว่างปี 25X4 บริษัทมีหนี้สูญได้รับคืนจำนวน 200 บาท

การบันทึกบัญชีและการแสดงรายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน
สำหรับปี 25x2, 25x3 และ 25x4 ??



ตัวอย่างการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ (การบันทึกบัญชี)



รายการบัญชี	ปี 25x2		ปี 25x3		ปี 25x4 (วิธีที่ 1)		ปี 25x4 (วิธีที่ 2)	
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.
Dr. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ			200					
Cr. ลูกหนี้การค้า				200				
บันทึกตัดจำหน่ายหนี้สูญ								
Dr. ลูกหนี้การค้า					200		200	
Cr. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ						200		
Cr. หนี้สูญได้รับคืน								200
บันทึกกลับรายการการตัดจำหน่ายหนี้สูญ								
Dr. เงินสด					200		200	
Cr. ลูกหนี้การค้า						200		200
บันทึกรับชำระหนี้จากลูกค้า								
Dr. หนี้สงสัยจะสูญ	5,000		2,200		1,800		2,000	
Cr. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ		5,000		2,200		1,800		2,000
บันทึกค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญให้เท่ากับร้อยละ 2 ของยอดลูกหนี้								
	$(2\% \times 400,000) - 6,000 + 200$		$(2\% \times 500,000) - 8,000 - 200$		$(2\% \times 500,000) - 8,000$			

ตัวอย่างการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ (การแสดงรายการ)

การแสดงรายการ (บางส่วน)	ปี 25x2	ปี 25x3	ปี 25x4 (วิธีที่ 1)	ปี 25x4 (วิธีที่ 2)
งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย: บาท)				
ลูกหนี้การค้า	300,000	400,000	500,000	500,000
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(6,000)	(8,000)	(10,000)	(10,000)
ลูกหนี้การค้าสุทธิ	294,000	392,000	490,000	490,000
งบกำไรขาดทุน (หน่วย: บาท)				
หนี้สูญได้รับคืน (รายได้อื่น)				200
หนี้สงสัยจะสูญ (ค่าใช้จ่าย)	5,000	2,200	1,800	2,000



บทที่ 8 สินค้าคงเหลือ



- ⊕ เพิ่มเติมเรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของ
 - ⊕ ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลผลิตทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยวแร่และผลิตภัณฑ์จากแร่
 - ⊕ นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์



****นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์** หมายถึง ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือโดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า

บทที่ 8 สินค้าคงเหลือ



bwc20836175 Barewalls

ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่า
ไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว
แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่

สินค้าคงเหลือวัตถุดิบด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ



นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

สินค้าคงเหลือวัตถุดิบด้วยมูลค่ายุติธรรม
หักต้นทุนในการขาย

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าวจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4 นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (บริษัท) ซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตันโดยคาดว่าจะทำการขายได้
 ในระยะเวลาสั้น ซึ่งได้ขายออกทั้งจำนวนเมื่อวันที่ 31 มกราคม 25x5 โดยมีรายละเอียดของมูลค่ายุติธรรมและต้นทุนในการขาย
 ในแต่ละช่วงเวลา ดังนี้

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

สำหรับตัวอย่างนี้ กิจการเลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 8.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย
 สาธารณะ ซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่เลือกถือปฏิบัติตามย่อหน้า
 ดังกล่าว กิจการยังคงสามารถวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

การบันทึกบัญชี ??



ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของนายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

การบันทึกบัญชีของกิจการ

ณ วันที่ 1 พฤศจิกายน 25x4

Dr. สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)	6,336,000	
Cr. เงินสด/เจ้าหนี้การค้า		6,336,000
บันทึกซื้อข้าวโพดจำนวน 600 ตัน ในราคา 10,560 บาทต่อตัน		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

Dr. ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	69,000	
Cr. สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)		69,000
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (มูลค่ายุติธรรมของข้าวโพดอยู่ที่ราคา 10,450 บาทต่อตัน และมีค่าใช้จ่ายในการขาย 5 บาทต่อตัน)		



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4

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

มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือเท่ากับ 6,267,000 บาท ($600 * (10,450 - 5 \text{ บาท})$) และผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่ากับ 69,000 บาท ($6,336,000 - 6,267,000 \text{ บาท}$)

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

การแสดงรายการ (บางส่วน)	วันที่ 31 ธันวาคม 25x4
งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย: บาท)	
สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวโพด)	6,267,000
เจ้าหนี้การค้า	6,336,000
งบกำไรขาดทุน (หน่วย: บาท)	
ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	69,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x5

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



บทที่ 9 เงินลงทุน



- ⊕ เพิ่มเติมนิยาม “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” (กรณีบริษัทใหญ่ถือว่าไม่มีอำนาจการควบคุม)
- ⊕ เพิ่มเติมนิยาม “ต้นทุนการทำรายการ”



↑
50%

เงินลงทุนในบริษัทย่อย



50%
↓

บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุม
เมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียง
เกินกว่ากึ่งหนึ่ง (ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม)

บริษัทใหญ่ถือว่าไม่มีอำนาจในการควบคุม
เมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียง
น้อยกว่ากึ่งหนึ่ง (ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม)

ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนเป็นอย่างอื่น

ต้นทุนการทำรายการ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น โดยต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ซื้อเงินลงทุนดังกล่าว ซึ่งรวมถึงค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่จ่ายให้กับตัวแทน ที่ปรึกษา นายหน้าและตัวแทนจำหน่าย และค่าภาษีอากรในการโอน ต้นทุนการทำรายการไม่รวมถึงส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าของตราสารหนี้ ต้นทุนในการจัดหาเงินทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารเป็นการภายใน หรือต้นทุนในการถือครอง

บทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ⊕ เพิ่มเติมทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “การตีราคาใหม่” (เพิ่มหลักการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล) (โดยการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 42/2563 เข้ามารวม)
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด”
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่องการใช้ “มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แทนประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย” สำหรับการพิจารณาเรื่องการลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (โดยการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 13/2555 เข้ามารวม)
- ⊕ แก้ไขเรื่องการจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”
- ⊕ เพิ่มเติมนิยาม “มูลค่าตามบัญชี”

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

วิธีราคาทุน

โดยแสดงรายการดังกล่าวด้วย ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)



วิธีการตีราคาใหม่

- ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ **กิจการต้องวัดมูลค่ารายการดังกล่าวด้วยราคาที่ดีใหม่**
- ราคาที่ดีใหม่ คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง
- **การตีราคาใหม่ต้องทำอย่างสม่ำเสมอ (ทุก 3 หรือ 5 ปี) เพื่อให้แน่ใจว่า มูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินอย่างมีสาระสำคัญ**

ทั้งนี้กิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ **ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน**

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ



วิธีการตีราคาใหม่ - ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น

- หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น
 - กิจการต้องรับรู้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) และ
 - รับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์”
- อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	XX	
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		XX
กลับรายการผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ถ้ามี)		XX

วิธีการตีราคาใหม่ - ตีราคาสินทรัพย์ลดลง

- หากตีราคาสินทรัพย์ลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน
- อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น

ชื่อบัญชี	เดบิต	เครดิต
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ถ้ามี)	XX	
ผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	XX	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์		XX

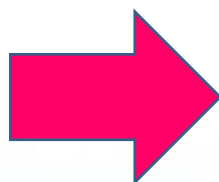
ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับเพิ่ม)



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



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



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

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับเพิ่ม)



วิธีที่ 1 กิจการเลือกปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีโดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้าที่ 10.17.1)

- สัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีตามวิธีตีราคาใหม่ (มูลค่ายุติธรรม) ต่อมูลค่าตามบัญชีก่อนตีราคาใหม่ เท่ากับ 1.2 เท่า หรือ 120 เปอร์เซ็นต์ (3,600,000 บาท/3,000,000 บาท)
- การปรับปรุงราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นดังนี้

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

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

การบันทึกบัญชีของกิจการ
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

Dr. เครื่องจักร	840,000	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		240,000
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มขึ้น		

ไปยังส่วนของเจ้าของ
โดยตรง (หรือกำไร
ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับเพิ่ม)



วิธีที่ 2 กิจการเลือกนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ (ตามย่อหน้า 10.17.2)

- วิธีการนี้คือลดยอดค่าเสื่อมราคาสะสมให้เป็นศูนย์ก่อนโดยปรับปรุงคู่กับมูลค่าของสินทรัพย์ จากนั้นจึงปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีที่เหลือของสินทรัพย์ (3,000,000 บาท) ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (3,600,000 บาท)

มูลค่าเครื่องจักร	ก่อนตีราคาใหม่	การปรับปรุง	หลังตีราคาใหม่
ราคาทุน (บาท)	4,200,000	(600,000)	3,600,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (บาท)	(1,200,000)	1,200,000	-
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,000,000	600,000	3,600,000

การบันทึกบัญชีของกิจการ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	1,200,000	
Cr. เครื่องจักร		1,200,000
Dr. เครื่องจักร	600,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร		600,000
บันทึกการตีราคาเครื่องจักรเพิ่มขึ้น		

ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)

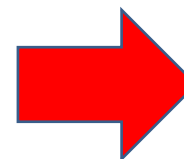
ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับเพิ่ม)



การคิดค่าเสื่อมราคาภายหลังการตีราคาใหม่

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาจาก “จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งรวมถึงมูลค่าของราคาที่ดีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์” ตารางต่อไปนี้จะแสดงการเปรียบเทียบการคิดค่าเสื่อมราคากรณีตีราคาใหม่

	หากตีราคาใหม่	หากไม่ตีราคาใหม่
มูลค่าตามบัญชี (บาท)	3,600,000	3,000,000
หักมูลค่าคงเหลือ (บาท)	(200,000)	(200,000)
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา (บาท)	3,400,000	2,800,000
ประมาณการอายุการใช้ประโยชน์คงเหลือ (ปี)	7	7
ค่าเสื่อมราคาต่อปี (บาท)	485,714.29	400,000



เนื่องจากการตีราคาใหม่ส่งผลให้จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคามีมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้น **ค่าเสื่อมราคา** ภายหลังการตีราคาใหม่จึงสูงกว่าค่าเสื่อมราคาก่อนการตีราคาใหม่ โดยกิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาใหม่นี้ใน งบกำไรขาดทุน

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับเพิ่ม)



การโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม

ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรจำนวน 600,000 บาท กิจการอาจ

1

โอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อกิจการจำหน่ายหรือ
เลิกใช้เครื่องจักร (โอนทั้งจำนวน)

หรือ

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x9 (วันจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร)

Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000	
Cr. กำไรสะสม		600,000
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร ไปยังกำไรสะสม		

*กิจการยังต้องบันทึกค่าเสื่อมราคาต่อปีเท่ากับ 485,714.29 บาท

2

กิจการอาจเลือกที่จะ ทยอยโอน ส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสมใน
ระหว่างที่กิจการใช้งานเครื่องจักรนั้น โดยส่วนเกินทุนที่ทยอยโอนจะเท่ากับ
ผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตี
ราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3

Dr. ค่าเสื่อมราคา-เครื่องจักร	485,714.29	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร		485,714.29
บันทึกค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร		
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	85,714.29	
Cr. กำไรสะสม		85,714.29
โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไป ยังกำไรสะสม		

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับลด)



๓๓ (ต่อเนื่องจากตัวอย่างก่อนหน้านี้) ต่อมา วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 มูลค่ายุติธรรมของเครื่องจักรลดลงเหลือ 1,400,000 บาท



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

สมมติว่ากิจการเลือกวิธีที่ 2 คือนำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ก่อนแล้วจึงปรับมูลค่าของสินทรัพย์ในการปรับปรุงบัญชี โดยการปรับลดมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรจะขึ้นอยู่กับว่ากิจการได้เลือกใช้วิธีการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมแบบใด

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (การตีราคาใหม่ - ปรับลด)



กรณีกิจการเลือกโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรเมื่อจำหน่ายหรือเลิกใช้เครื่องจักร

เนื่องจากกิจการไม่เคยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท ไปยังกำไรสะสม การปรับลดมูลค่าของเครื่องจักรในครั้งนี้ จึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 600,000 บาท ก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 628,571.42 บาท

Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
Cr. เครื่องจักร		971,428.58
Dr. ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	628,571.42	
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	600,000.00	
Cr. เครื่องจักร		1,228,571.42
บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25X3 และ 25X4 รวมถึงบันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4		

กรณีกิจการเลือกทยอยโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรไปยังกำไรสะสมระหว่างการใช้เครื่องจักร ด้วยผลต่างของค่าเสื่อมราคาที่ยังคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ (485,714.29 บาท) กับค่าเสื่อมราคาที่ยังคำนวณจากราคาทุนเดิม (400,000 บาท) เท่ากับ 85,714.29 บาทต่อปี ในระยะเวลาสองปี ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักรคงเหลือเท่ากับ 428,571.42 บาท (600,000 - (85,714.29 × 2 ปี) กิจการจึงปรับลดมูลค่าของส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร 428,571.42 บาทก่อน จากนั้นจึงรับรู้ยอดที่เหลือเป็นผลขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ 800,000.00 บาท

Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-เครื่องจักร	971,428.58	
Cr. เครื่องจักร		971,428.58
Dr. ผลขาดทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	800,000.00	
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาเครื่องจักร	428,571.42	
Cr. เครื่องจักร		1,228,571.42
Cr. เครื่องจักร		
บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25X3 และ 25X4 รวมถึงบันทึกการตีราคาเครื่องจักรลดลงเป็น 1,400,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4		

บทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์



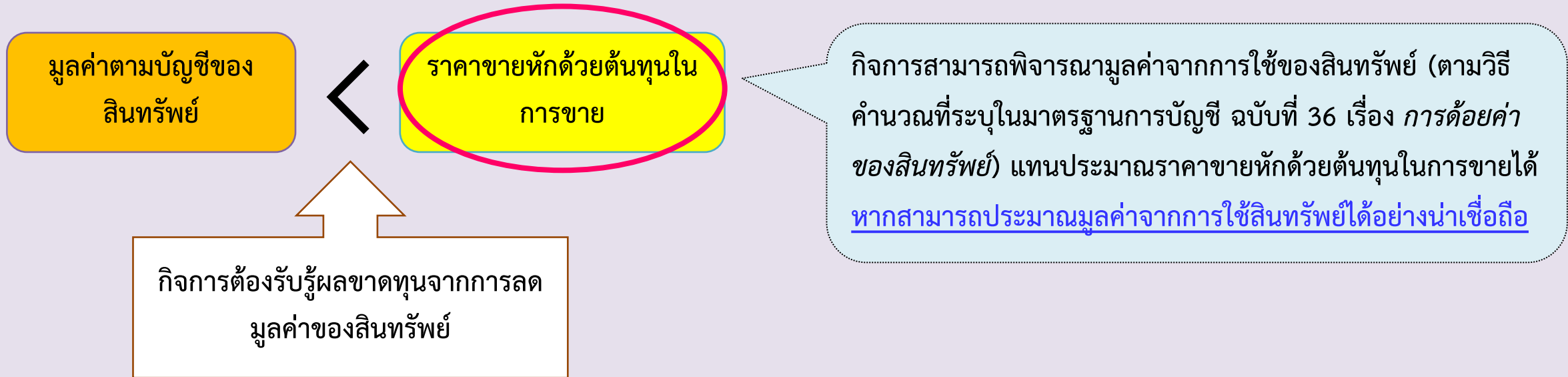
ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด

- ▲ ที่ดินและอาคารเป็นสินทรัพย์ที่แยกจากกันได้และบันทึกแยกจากกันแม้ว่าจะได้มาพร้อมกัน
 - ▲ ที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่จำกัดจึงไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคา ยกเว้นในบางกรณี เช่น เหมืองแร่ที่ทำบนผิวดิน หรือพื้นที่ที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะ
 - ▲ อาคารมีอายุการใช้ประโยชน์ที่จำกัดจึงเป็นสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้
 - ▲ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่ดินซึ่งเป็นที่ตั้งของอาคารไม่มีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคาร
- ▲ หากกิจการรวมต้นทุนสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับต้นทุนดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากต้นทุนนั้น **ในบางกรณี ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัดจึงต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาในลักษณะที่สะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดินดังกล่าว**



บทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

การพิจารณาเรื่องการลดลงของมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์มูลค่าลดลงอย่างถาวร)



การจัดประเภทรายการ “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย”

กิจการต้องแยกแยะการจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน โดยให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4.8 ของบทที่ 4 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

เพิ่มเติมนิยาม “มูลค่าตามบัญชี”

มูลค่าตามบัญชี คือ จำนวนเงินของสินทรัพย์ที่รับรู้หลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

บทที่ 11 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ⊕ แก้ไขเรื่องอายุการใช้ประโยชน์สำหรับ “สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน”
- ⊕ เพิ่มปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน
กิจการจะพิจารณาว่าอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ

ข้อกำหนดนี้ไม่รวมถึง
“ค่าความนิยม
(Goodwill)” นะครับ

กรณีข้างต้นให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์

เดิม

ตัดจำหน่าย
เท่ากับ 10 ปี



ใหม่

ตัดจำหน่าย
ไม่เกิน 10 ปี



บทที่ 11 สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน



ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนรวมถึง

- ❖ การนำสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาฝ่ายบริหารอื่นสามารถบริหารสิทธิประโยชน์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- ❖ วงจรชีวิตผลิตภัณฑ์ของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิประโยชน์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
- ❖ ความล้ำสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่นๆ
- ❖ เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิตจากสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน
- ❖ การโต้ตอบจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- ❖ ระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จำเป็นเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความตั้งใจของกิจการที่จะใช้จ่ายให้เป็นไปตามระดับของรายจ่ายดังกล่าว
- ❖ ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสิทธิประโยชน์และขอบเขตตามกฎหมายหรือขอบเขตอื่นเกี่ยวกับการใช้สิทธิประโยชน์ที่คล้ายคลึงกัน เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
- ❖ อายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการใช้ประโยชน์ของสิทธิประโยชน์อื่นของกิจการหรือไม่

ตัวอย่างการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- Ⓢ กิจกรรมซื้อใบอนุญาตการเผยแพร่ภาพ (broadcasting license) ซึ่งใบอนุญาตมีอายุ 5 ปี
- Ⓢ ทั้งนี้ ใบอนุญาตดังกล่าวสามารถต่ออายุได้ โดยต่ออายุได้เป็นระยะเวลา 7 ปีต่อครั้ง แต่การต่ออายุใบอนุญาตนั้นจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่กิจการทำได้ประกอบด้วย
 - Ⓢ ระดับค่าเฉลี่ยของการให้บริการกับลูกค้า ซึ่งจะวัดจาก Customer ratings
 - Ⓢ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- Ⓢ การต่อใบอนุญาตของกิจการนั้นสามารถทำการต่ออายุได้จำนวน 3 ครั้ง พร้อมกับกิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายเล็กน้อยสำหรับการต่ออายุดังกล่าว
- Ⓢ ผู้บริหารของกิจการตั้งใจที่จะใช้ข้อได้เปรียบของการต่อใบอนุญาตทั้ง 3 ครั้งนี้
- Ⓢ ผลการดำเนินงานของกิจการในอดีตพบว่ามีแนวโน้มที่กิจการจะบรรลุเงื่อนไขของระดับค่าเฉลี่ยของการให้บริการกับลูกค้า (ตลอดระยะเวลา 5 ปีแรก) อย่างไรก็ตาม การดำเนินการของฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่ากิจการอยู่ระหว่างการพัฒนาการให้บริการกับลูกค้า และคิดว่าจะประสบผลสำเร็จในเร็ววันนี้
- Ⓢ ข้อมูลในอดีต พบว่าไม่มีความท้าทายอื่นๆ ไตมากระทบกับการต่อใบอนุญาต รวมถึงเทคโนโลยีที่ใช้ในการเผยแพร่ภาพนั้นจะไม่ถูกแทนที่ด้วยเทคโนโลยีอื่นใดในอนาคตอันใกล้



จากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้น ไม่ได้ให้หลักฐานที่เพียงพอซึ่งสนับสนุนถึงมุมมองของฝ่ายบริหารของกิจการถึงความตั้งใจที่จะใช้ข้อได้เปรียบของการต่อใบอนุญาตทั้ง 3 ครั้งนี้ โดยมีเพียงหลักฐานที่สนับสนุนแค่เฉพาะการต่อใบอนุญาตการเผยแพร่ภาพครั้งแรกเท่านั้น ดังนั้น อายุการใช้ประโยชน์ของใบอนุญาตควรกำหนดเท่ากับ 5 ปี

บทที่ 12 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ➕ เพิ่มเติมทางเลือกในการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธี “มูลค่ายุติธรรม” (เพิ่มหลักการวัดมูลค่า การโอนและการเปิดเผยข้อมูล) (โดยการนำประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 42/2563 เข้ามารวม)



“วิธีราคาทุน” หรือ “วิธีมูลค่ายุติธรรม”

ใช้กับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดโดยไม่ให้เลือกเป็นรายการ

วิธีราคาทุน

- วิธีราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าโดยคิดตามบทเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- บันทึกการเปลี่ยนแปลงระหว่างงวด เช้างบกำไรขาดทุนผ่านค่าเสื่อมราคา

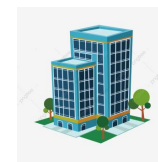
วิธีมูลค่ายุติธรรม

- รับรู้กำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในราคายุติธรรมที่เกิดขึ้นเข้าในงบกำไรขาดทุนทันที
- ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

บทที่ 12 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน



การโอนเปลี่ยนแปลง



PPE



IP



สินค้าคงเหลือ

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน

การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม

PPE = ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ IP = อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน Inventory = สินค้าคงเหลือ

การเปลี่ยนแปลงการใช้งาน	การโอน	รับรู้กำไรขาดทุนจากมูลค่ายุติธรรม
ก) เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	IP -> PPE	-**
ข) สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการ	PPE -> IP	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์)
ค) เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย	IP -> Inventory	-**
ง) เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น	Inventory -> IP	งบกำไรขาดทุน

** อ้างอิงย่อหน้า 12.19 กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือเมื่อมีการโอน) ดังนั้นจึงส่งผลให้การโอนเปลี่ยนแปลงทั้งสองกรณีนี้จึงไม่เกิดผลต่าง

ตัวอย่างการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ (วิธีมูลค่ายุติธรรม)



- ต้นปี 25x1 กิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมาในราคาทุน 2,000,000 บาท
- กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์
- ณ วันสิ้นงวดปีต่อๆ มา มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีรายละเอียดดังนี้

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

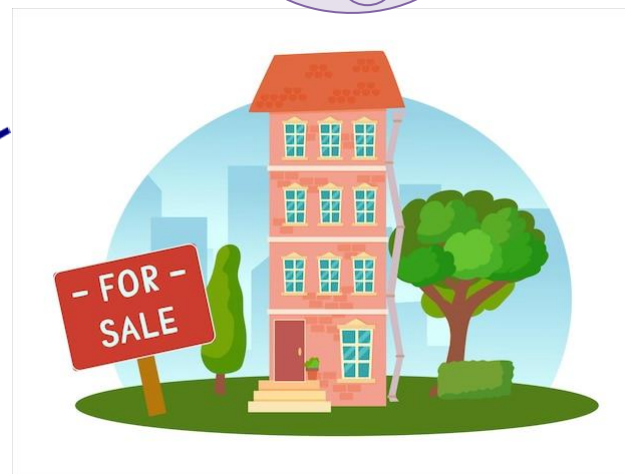
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	400,000	
Cr. ผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		400,000
บันทึกการเพิ่มมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2

Dr. ผลขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	500,000	
Cr. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		500,000
บันทึกการลดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		

วิธีมูลค่ายุติธรรมนั้นจะไม่มี
การคิดค่าเสื่อมราคา และ
ค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า



ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจาก
การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของ
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องรับรู้
ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

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



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

มูลค่ายุติธรรมของ
อสังหาริมทรัพย์ ณ
วันโอนเท่ากับ
12,000,000 บาท

*ค่าเสื่อมราคาต่อปีด้วยวิธีเส้นตรงเท่ากับ 800,000 บาท $((16,200,000 - 200,000)/20 \text{ ปี})$

โอนเปลี่ยนจาก PPE มาเป็น IP

ตัวอย่างการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

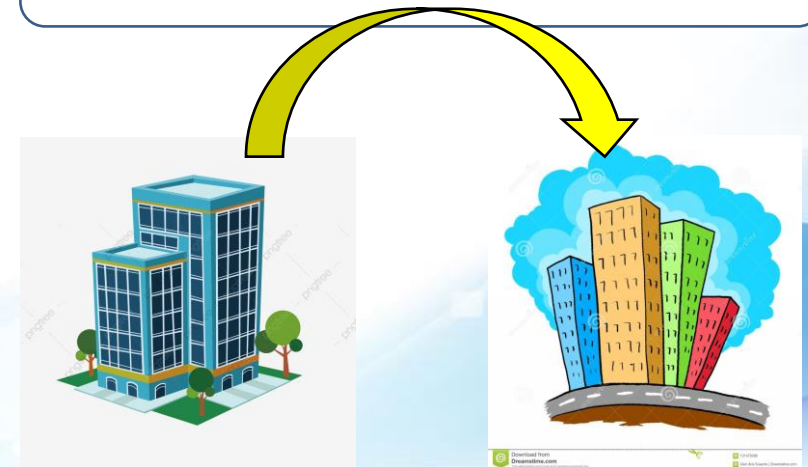
ณ วันที่โอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม **กิจการต้องปฏิบัติกับ** ผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันโอน ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับวิธีราคาใหม่ นั่นคือกิจการ ต้องตีราคาสินทรัพย์นั้นให้เป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันโอน แล้วจึงบันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25x6 (วันโอน)

Dr. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200,000	
Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		200,000
บันทึกการตีราคาอสังหาริมทรัพย์		
Dr. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	12,000,000	
Cr. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		12,000,000
บันทึกการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน		
Dr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	200,000	
Cr. กำไรสะสม		200,000
บันทึกการโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสม		



โอนเปลี่ยนจาก PPE มาเป็น IP



บทที่ 13 ต้นทุนการกู้ยืม



pixtastock.com - 58014905

☹️ ไม่มีการแก้ไข ☹️

บทที่ 14 สัญญาเช่า

หลักการไม่ได้
เปลี่ยนแปลงจากเดิม



+ แก้ไขคำศัพท์จากคำว่า “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”

ประเภทของสัญญาเช่า

1. สัญญาเช่าเงินทุน

เป็นสัญญาที่**โอน**ความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่

2. สัญญาเช่าดำเนินงาน

ไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า



เงื่อนไข 4 ข้อนี้ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภท ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามิได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน

เงื่อนไขการจัดประเภทสัญญาเช่าเงินทุน

คือสัญญาเช่าที่ทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้**อย่างน้อยหนึ่ง**สถานการณ์

- ☞ โอนความเป็นเจ้าของให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
- ☞ มีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์อย่างมาก ณ วันที่มีสิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ จนน่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น (เช่น ราคาไม่เกินร้อยละ 5)
- ☞ ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุเชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ (เช่น ครอบคลุมอย่างน้อยร้อยละ 80)
- ☞ มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า (เช่น อย่างน้อยร้อยละ 90)

บทที่ 15 ภาษีเงินได้



pixtastock.com - 58014905

☹️ ไม่มีการแก้ไข ☹️

บทที่ 16 ประमाणการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- ⊕ เพิ่มเติมนิยาม “สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” และการเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงินด้วยประมาณการที่ดีที่สุด

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น คือ สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

กิจการมีความเสมือนแน่นอนว่า รายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (virtually certain)	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน (probable)	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
กิจการ ต้องรับรู้ รายการดังกล่าวเป็น สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน หากเป็นไปได้ตามคำนิยามของ สินทรัพย์	กิจการ ต้องไม่รับรู้ สินทรัพย์	กิจการ ต้องไม่รับรู้ สินทรัพย์
	กิจการ ต้องเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับ สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	กิจการ ไม่จำเป็นต้องเปิดเผย ข้อมูล เกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว



ต้องเปิดเผยรายละเอียดโดยสังเขปเกี่ยวกับ
ลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และต้อง
เปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน
ซึ่งวัดมูลค่าด้วยประมาณการที่ดีที่สุด
(หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ)

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น



- ๙ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 กิจการอยู่ระหว่างดำเนินการฟ้องร้องทางกฎหมายเพื่อเรียกค่าเสียหายกับคู่แข่งเนื่องจากมีการละเมิดสิทธิบัตร โดยค่าเสียหายคิดเป็นมูลค่า 2,000,000 บาท
- ๙ ทั้งนี้ ณ วันที่ 15 มกราคม 25x2 มีหนังสือตอบกลับของนักกฎหมายของกิจการ ระบุว่า “ผลของการฟ้องร้องยังไม่ได้ข้อสรุปที่แน่นอนแต่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ศาลจะสั่งให้คู่แข่งจ่ายชำระค่าเสียหายดังกล่าวให้กับกิจการ”
- ๙ ทั้งนี้ งบการเงินของกิจการได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2



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

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

บริษัท กขค จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

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

บทที่ 17 เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน



☹️ ไม่มีการแก้ไข ☹️

บทที่ 18 รายได้



- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า” (การรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล)
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่องข้อบ่งชี้ในการพิจารณาการเป็น “ตัวการหรือตัวแทน”



โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

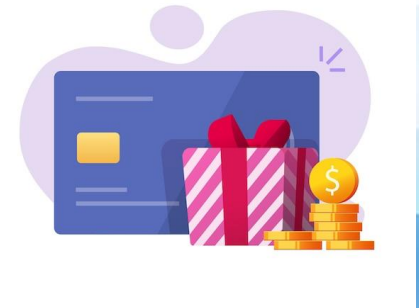
Loyalty Program



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

กิจการต้องถือปฏิบัติกับคะแนนสะสมที่เป็นสิทธิพิเศษให้แก่ลูกค้า ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้

- (1) กิจการให้สิทธิพิเศษสำหรับลูกค้าโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้ลูกค้าใช้สินทรัพย์ของกิจการ และ
- (2) ลูกค้าสามารถใช้สิทธิในอนาคตเพื่อรับสินค้าหรือบริการโดยไม่จ่ายค่าตอบแทน หรือได้รับส่วนลดในสินค้าหรือบริการ ถ้าปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นที่กำหนด



โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า



OUR LOYALTY PROGRAM



สามารถรับรู้รายการได้ 2 วิธีคือ

รับรู้คะแนนสะสมเป็นประมาณการหนี้สินพร้อมกับ
รับรู้ค่าใช้จ่ายด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด ณ วัน
สิ้นรอบระยะเวลารายงาน

1

จำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย =

คะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล

คะแนนสะสมทั้งหมด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

หรือ

รับรู้คะแนนสะสมเป็นหนี้สินแยกต่างหากจากรายการขายที่กิจการ
ให้คะแนนสะสม (การขายเริ่มแรก) ด้วยการปันส่วนมูลค่ายุติธรรม
ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับจากการขายเริ่มแรกให้กับ
คะแนนสะสม (โดยอ้างอิงจากมูลค่ายุติธรรมของคะแนนสะสม)
และส่วนประกอบอื่นของรายการขายนั้น โดยภายหลังจะรับรู้เป็น
รายได้เมื่อลูกค้ามาใช้สิทธิแลกคะแนนสะสม และกิจการได้ปฏิบัติ
ตามภาระผูกพันที่จะจัดหารางวัลนั้น

2

จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ =

คะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลกเป็นรางวัล

คะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้สิทธิ

ตัวอย่างโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า



- กิจกรรมได้จัดโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า คือซื้อสินค้าครบทุก 20 บาท ได้รับคะแนนสะสม 1 คะแนน
- ผู้ซื้อสามารถแลกคะแนนสะสมเพื่อใช้เป็นส่วนลดในการซื้อสินค้าของกิจการในอนาคต (โดย 1 คะแนนจะถือเป็นส่วนลด 1 บาท) โดยคะแนนดังกล่าวไม่มีวันหมดอายุ
- ในปี 25x5 ลูกค้าซื้อสินค้าของกิจการเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท (เท่ากับได้รับคะแนนทั้งหมด 50,000 คะแนน)
- กิจการคาดว่าจะมีลูกค้านำคะแนนสะสมมาใช้เป็นส่วนลดในการซื้อสินค้าของกิจการในอนาคตเป็นจำนวน 45,000 คะแนน
- ณ สิ้นปี 25x5 (รอบระยะเวลารายงานแรก) ได้มีลูกค้ามาใช้คะแนนสะสมแล้วจำนวน 20,000 คะแนน



ตัวอย่างโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

กรณีถือปฏิบัติตามวิธีที่ 1 (ย่อหน้าที 18.31.1)

ณ วันที่ขายสินค้าและได้รับชำระเงิน

Dr. เงินสด	1,000,000	
Cr. รายได้จากการขายสินค้า		1,000,000
บันทึกรายได้จากการขายสินค้า		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5

Dr. ค่าใช้จ่ายในการขาย	45,000	
Cr. ประมาณการหนี้สินคะแนนสะสม		45,000
บันทึกประมาณการการใช้คะแนนสะสม (45,000 คะแนน)		

จำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย =

คะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้
สิทธิในการแลกเป็นรางวัล (45,000)

คะแนนสะสมทั้งหมด ณ วันสิ้นรอบ
ระยะเวลารายงาน (50,000)

ณ วันที่ลูกค้าใช้คะแนนสะสมในการซื้อสินค้า (สมมติมูลค่าของสินค้าเท่ากับ 80,000 บาท)

Dr. เงินสด	60,000	
Dr. ประมาณการหนี้สินคะแนนสะสม	20,000	
Cr. รายได้จากการขายสินค้า		80,000
บันทึกการใช้คะแนนสะสมในการซื้อสินค้า (20,000 คะแนน)		

ตัวอย่างโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

กรณีถือปฏิบัติตามวิธีที่ 2 (ย่อหน้าที่ 18.31.2)

กิจการต้องปันส่วนเงินที่ได้รับ จำนวน 1,000,000 บาทให้กับสินค้าและให้กับคะแนนสะสม โดยใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน



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

หมายเหตุ: กิจการประมาณมูลค่ายุติธรรมของคะแนนแต่ละคะแนนเท่ากับ 0.90 บาท โดยคำนวณจากคะแนนที่คาดว่าจะลูกค้าจะนำมาใช้ (45,000 คะแนน) หาด้วยคะแนนทั้งหมดที่ออก (50,000 คะแนน)

ตัวอย่างโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า

กรณีถือปฏิบัติตามวิธีที่ 2 (ย่อหน้าที่ 18.31.2)

ณ วันที่ขายสินค้าและได้รับชำระเงิน

Dr. เงินสด	1,000,000	
Cr. รายได้จากการขายสินค้า		956,938
Cr. เงินรับล่วงหน้า (คะแนนสะสม)		43,062
บันทึกรายได้จากการขายสินค้าและเงินรับล่วงหน้า (คะแนนสะสม)		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x5

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

จำนวนเงินที่รับรู้เป็นรายได้ =

คะแนนสะสมที่ลูกค้าได้ใช้สิทธิในการแลก
เป็นรางวัล

คะแนนสะสมทั้งหมดที่คาดว่าจะมีการใช้
สิทธิ



การพิจารณาการเป็น “ตัวการหรือตัวแทน”

การพิจารณาว่ากิจการดำเนินการในฐานะของตัวการหรือตัวแทนจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจ
โดยคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้อง



กิจการดำเนินการในฐานะตัวการ

เมื่อกิจการได้รับความเสี่ยงและ
ผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขาย
สินค้าหรือการให้บริการ

- ❏ กิจการเป็นผู้รับผิดชอบหลักต่อการจัดหาสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้า หรือจัดการให้เป็นไปตามคำสั่งซื้อ เช่น กิจการต้องรับผิดชอบในการยอมรับของตัวสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้แก่ลูกค้า เป็นต้น
- ❏ กิจการรับความเสี่ยงเกี่ยวกับตัวสินค้า ทั้งก่อนและหลังคำสั่งซื้อ ระหว่างการขนส่งหรือการรับสินค้าคืน
- ❏ กิจการมีอิสระในการกำหนดราคา ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรืออ้อม
- ❏ กิจการรับความเสี่ยงด้านสินเชื่อของลูกค้า



กิจการดำเนินการในฐานะตัวแทน

เมื่อกิจการไม่ได้มีความเสี่ยงและ
ผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขาย
สินค้าหรือการให้บริการ

- ≧ กิจการไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ
- ≧ จำนวนรายได้ที่กิจการจะได้รับถูกกำหนดไว้ล่วงหน้าในรูปแบบค่าธรรมเนียมคงที่ต่อรายการ หรือเป็นอัตราร้อยละของจำนวนเงินที่เรียกเก็บจากลูกค้า

กิจการซึ่งเป็นตัวการต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนขั้นต้นที่คาดว่าจะได้รับ แต่กิจการซึ่งเป็นตัวแทนต้องแสดงรายได้ด้วยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมหรือค่าหน้าหน้าซึ่งคาดว่าจะได้รับ (สิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับ)

ตัวอย่างการพิจารณาการเป็น “ตัวการหรือตัวแทน”

- ผู้ผลิตผลิตสินค้าเพื่อขายให้กับลูกค้าโดยการขายผ่านตัวกลาง
- ตัวกลางมีหน้าที่รับสินค้าฝากขายจากผู้ผลิตและในกรณีที่ไม่สามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางจะสามารถส่งคืนสินค้าดังกล่าวให้กับผู้ผลิตได้
- ผู้ผลิตจะเป็นคนกำหนดราคาของสินค้าให้กับตัวกลาง (ราคากำหนดไว้ที่ 100 บาทต่อชิ้น)
- สินค้าที่ตัวกลางสามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางจะหักค่าคอมมิชชั่นในอัตราคงที่ (อัตรา 10 บาทต่อชิ้น) และนำส่งเงินที่เหลือคืนให้กับผู้ผลิต (อัตรา 90 บาทต่อชิ้น)
- กรณีสินค้าที่ลูกค้าซื้อไปเกิดชำรุดเสียหาย ลูกค้าต้องส่งคืนสินค้าไปยังผู้ผลิตโดยตรงเพื่อทำการซ่อมแซมหรือทำการเปลี่ยนแทน



การวิเคราะห์รายการ เป็นดังนี้

ผู้ผลิตถือว่าดำเนินการในฐานะของตัวการ สำหรับการขายสินค้าให้กับลูกค้า เนื่องจากผู้ผลิตเป็นผู้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญจากการขายสินค้า (ตัวอย่างเช่น การล้าสมัยของสินค้า การรับคืนสินค้ากรณีชำรุด หรือการกำหนดราคาขาย) ดังนั้น ผู้ผลิตต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้า ที่ตัวกลาง (ตัวแทน) สามารถขายให้กับลูกค้าได้ด้วยมูลค่า 100 บาทต่อชิ้น โดยต้องรับรู้รายได้จากการขาย ณ วันที่ตัวกลางขายสินค้าให้กับลูกค้าเนื่องจากเป็นวันที่ความเสี่ยงและผลตอบแทนได้ถูกโอนไปที่ลูกค้า นอกจากนี้ ผู้ผลิตต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินการรับคืนสินค้าหากให้สิทธิในการคืนสินค้าได้

ตัวกลางถือว่าดำเนินการในฐานะของตัวแทน ให้กับผู้ผลิต ดังนั้น สำหรับสินค้าที่ตัวกลางสามารถขายให้กับลูกค้าได้ ตัวกลางต้องวัดมูลค่าของรายได้ (ค่าคอมมิชชั่นขาย) ด้วยมูลค่า 10 บาทต่อชิ้น ในทางกลับกัน ผู้ผลิตต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในการขาย (ค่าคอมมิชชั่นจ่าย)

บทที่ 19 การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์



☹️ ไม่มีการแก้ไข ☹️

บทที่ 20 สัญญาก่อสร้าง



pixtastock.com - 58014905

☹️ ไม่มีการแก้ไข ☹️

บทที่ 21 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

- ⊕ แก้ไขและเพิ่มเติมนิยาม “เงินตราต่างประเทศ” “รายการที่เป็นตัวเงิน” “รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน” และ “สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน”
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่องการรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมาสำหรับ “รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม”
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน” สำหรับรายการผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ
- ⊖ ตัดเรื่องการแปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อ (สินทรัพย์) และที่ธนาคารขาย (หนี้สิน)

บทที่ 21 ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

- ⊕ เพิ่มเติมหลักการ “การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสาขา”
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศในงบการเงินรวมหรืองบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย” (อันได้แก่ บริษัทย่อย/ บริษัทร่วมและการร่วมค้า)
- ⊕ เพิ่มเติมเรื่อง “สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน”



การแก้ไขและเพิ่มเติมนิยาม

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา

รายงานในงวดถัดมา

เงินตราต่างประเทศ

เงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินบาท (หรือ หมายถึงเงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 21.17 ถึง 21.18)

รายการที่เป็นตัวเงิน

สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน นอกจากนี้ยังรวมถึงสัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

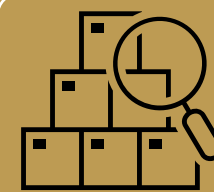
สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน



รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด



รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ



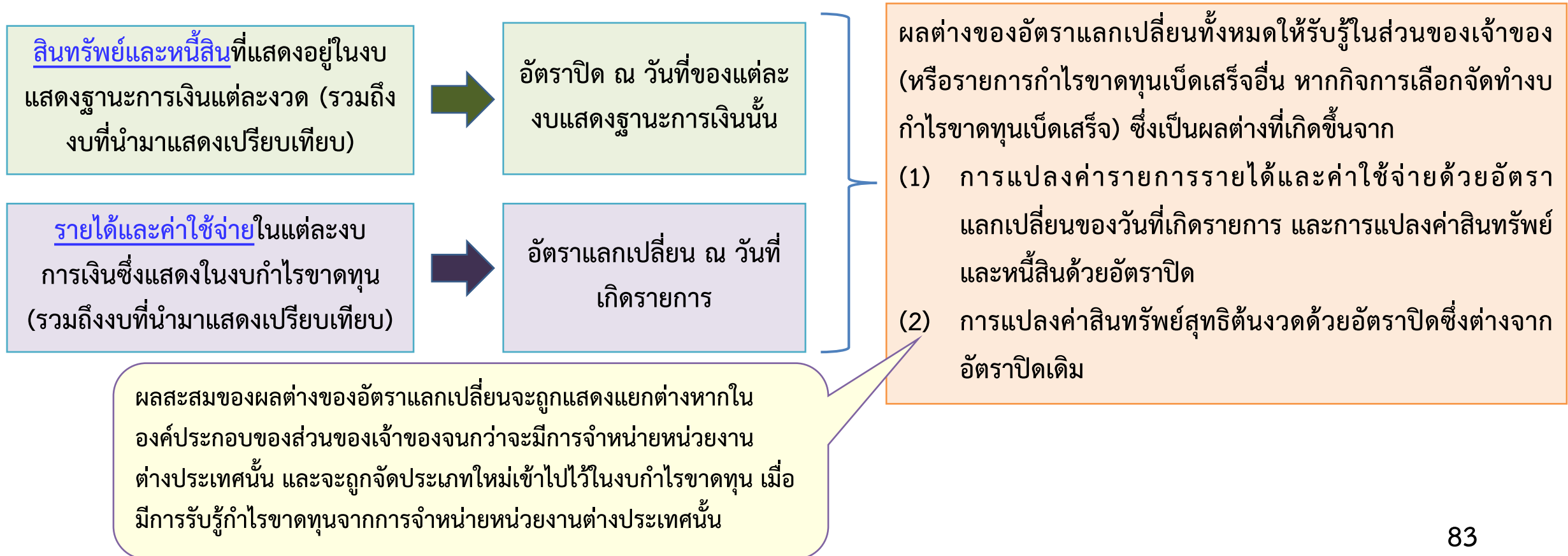
รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

เพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับทางเลือกที่มาตรฐานฯ อนุญาตให้สามารถวัดมูลค่าได้ เช่น การตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน” สำหรับรายการผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินในส่วนของเจ้าของ

เมื่อมีการรับรู้รายการผลกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของผลกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในส่วนของเจ้าของ (หรือรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากกิจการเลือกจัดทำกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) ด้วย

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสาขา

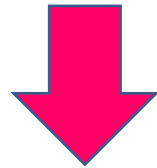


การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน
ของหน่วยงานต่างประเทศในงบการเงินรวมหรืองบ
การเงินตามวิธีส่วนได้เสีย



สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**

สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการ
ดำเนินงานอยู่ ซึ่งโดยปกติจะหมายถึงสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่
กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สำคัญ



ให้ถือปฏิบัติตาม TAS 21

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้กำหนด
“สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน”

**ปัจจัยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน



สกุลเงิน



ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระราคาขายของสินค้าและบริการ) และ



ของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ



สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)

ปัจจัยต่างๆ ที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน



สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และตราสารทุน)



สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้นๆ

บทที่ 22 เกษตรกรรม



- ⊕ เพิ่มเติมหลักการของ “เกษตรกรรม” ประกอบด้วย
 - ⊕ คำนินยามและขอบเขต
 - ⊕ การรับรู้รายการ
 - ⊕ การวัดมูลค่า (วิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรม)
 - ⊕ การเปิดเผยข้อมูล

พืชเพื่อให้ผลิตผล
(ต้องไปถือปฏิบัติเสมือนกับเป็น PPE)



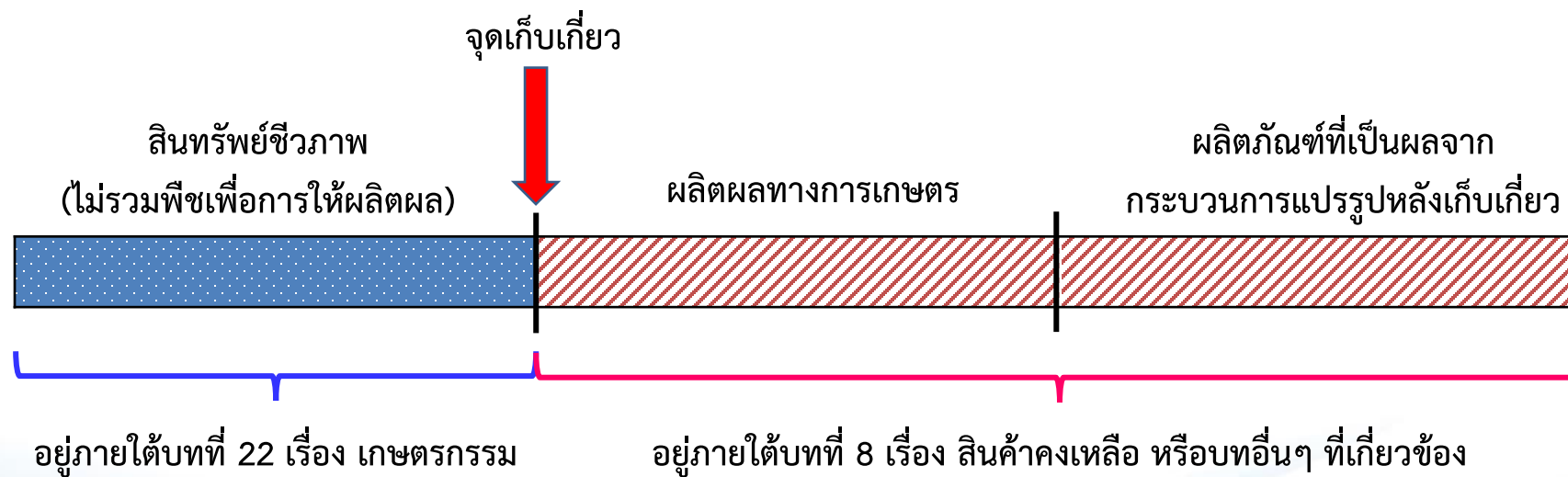
บทที่ 22 เกษตรกรรม



กิจการต้องถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีของรายการต่อไปนี้ เมื่อรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

1. สินทรัพย์ชีวภาพ เว้นแต่พืชเพื่อการให้ผลผลิตที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* และ
2. ผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ ผลผลิตทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว สามารถสรุปได้ดังนี้



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

*****พืชเพื่อการให้ผลผลิต** หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง (1) ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลผลิตทางการเกษตร (2) คาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ (3) ความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลผลิตทางการเกษตร เว้นแต่เป็นการขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้

บทที่ 22 เกษตรกรรม



ขอบเขตของบทที่ 22

ตัวอย่างของสินทรัพย์ชีวภาพ ผลผลิตทางการเกษตร และผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจากระบวนการแปรรูปหลังเก็บเกี่ยว

สินทรัพย์ชีวภาพ ปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ปฏิบัติตามบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม	ผลิตผลทางการเกษตร	ผลิตภัณฑ์ที่เป็นผลจาก กระบวนการแปรรูปหลัง เก็บเกี่ยว
-	แกะ	ขนแกะ	เส้นใย พรม
-	โคนม	น้ำนม	เนยแข็ง
-	สุกร	สุกรชำแหละ	ไส้กรอก แฮม
-	ต้นอ้อย	อ้อยที่เก็บเกี่ยว	น้ำตาล
พุ่มชา	ใบไม้ที่ต้น	ใบไม้ที่เก็บเกี่ยว	ใบชา
เถาองุ่น	ผลองุ่นที่เถาองุ่น	องุ่นที่เก็บเกี่ยว	เหล้าองุ่น
ไม้ผล	ผลไม้ที่ต้นไม้	ผลไม้ที่เก็บเกี่ยว	ผลไม้แปรรูป
ปาล์มน้ำมัน	ผลที่อยู่บนต้น	ผลที่เก็บเกี่ยว	น้ำมันปาล์ม

การรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้



VectorStock® VectorStock.com/21519275

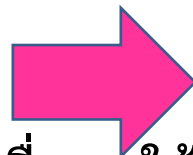
1. กิจการควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต

2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น

3. มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่า

- 🐑 สินทรัพย์ชีวภาพ
- 🐑 ผลิตผลที่เจริญเติบโตจากพืชเพื่อการให้ผลิตผล และ
- 🐑 ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว



1

วิธีราคาทุน

ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า

หรือ

2

วิธีมูลค่ายุติธรรม**

มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย

**จะใช้วิธีนี้ได้ก็ต่อเมื่อสินทรัพย์ชีวภาพนั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

การกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร

กรณีมีตลาดที่มีสภาพคล่อง (มีตลาดรองรับ
ณ สถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน)

กิจการต้องใช้ราคาเสนอซื้อขายในตลาดดังกล่าว ทั้งนี้
หากกิจการสามารถเข้าถึงตลาดที่มีสภาพคล่องได้หลาย
แห่ง กิจการต้องใช้ราคาของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้า
นั้นไปขาย

กรณีไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่อง

กิจการต้องใช้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้

- ❶ **ราคาของรายการล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด** โดยให้ปรับปรุงหากมีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในช่วงระหว่างวันที่เกิดธุรกรรมดังกล่าวกับวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- ❷ **ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน** โดยให้ปรับปรุงเพื่อสะท้อนถึงความแตกต่าง และ
- ❸ **ราคาเทียบเคียงของกลุ่มอุตสาหกรรม** เช่น มูลค่าของผลไม้ที่แสดงในหน่วยบรรจุสินค้าเพื่อส่งออก หรือมูลค่าของโคหรือกระบือที่แสดงในหน่วยกิโลกรัมของเนื้อ เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีราคาทุน

- + รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม
- + วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- + อายุการใช้ประโยชน์หรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้ และ
- + มูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด และรายการกระทบยอดของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้
 - + มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อหรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)
 - + มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยวหรือการขาย
 - + ค่าเสื่อมราคา และ
 - + การเปลี่ยนแปลงอื่น



pixtastock.com - 59616015



วิธีมูลค่ายุติธรรม

- + รายละเอียดของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม
- + วิธีที่ใช้และข้อสมมติที่มีนัยสำคัญในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแต่ละกลุ่ม และของผลิตผลทางการเกษตรแต่ละกลุ่ม ณ จุดเก็บเกี่ยว
- + รายการกระทบยอดของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้
 - + ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
 - + มูลค่าที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกิดจากการซื้อหรือการรวมธุรกิจ (ถ้ามี)
 - + มูลค่าที่ลดลงซึ่งเกิดจากการเก็บเกี่ยวหรือการขาย
 - + ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงิน (ถ้ามี) และ
 - + การเปลี่ยนแปลงอื่น

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (วิธีราคาทุน)

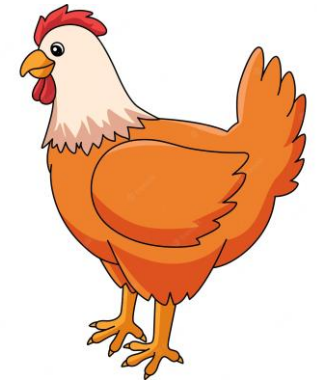


- ❖ กิจการดำเนินธุรกิจโดยการเลี้ยงลูกไก่เพื่อขายเป็นเนื้อไก่
- ❖ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X0 กิจการซื้อลูกไก่อายุ 1 วัน เป็นจำนวน 310,000 ตัวที่ราคาตัวละ 1 บาท ทั้งนี้เมื่อลูกไก่อายุได้ 45 วัน กิจการจะส่งไก่เข้าโรงเชือดเพื่อนำเนื้อไก่ที่ได้ไปขายให้กับซูเปอร์มาร์เก็ต
- ❖ การเลี้ยงลูกไก่นั้น กิจการได้ว่าจ้างพนักงาน 1 คนมาดูแล โดยมีค่าใช้จ่ายพนักงานเท่ากับ 1,000 บาทต่อวัน
- ❖ นอกจากนี้จะมีหัวหน้างานที่ทำหน้าที่ในการดูแลฟาร์มไก่พร้อมกับให้คำแนะนำการเลี้ยงไก่กับพนักงาน โดยจะใช้เวลากับเรื่องข้างต้นคิดเป็นร้อยละ 20 ของเวลาทั้งหมดของหัวหน้างาน ส่วนเวลาที่เหลืออีกร้อยละ 80 หัวหน้างานจะใช้ไปกับการต่อการขายเนื้อไก่กับซูเปอร์มาร์เก็ต การตลาดและการสร้างความสัมพันธ์กับลูกค้าของกิจการ โดยหัวหน้างานมีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 1,000,000 บาทต่อปี
- ❖ ในวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25X0 กิจการมีลูกไก่อายุ 45 วันคงเหลือจำนวน 300,000 ตัว และมีต้นทุนค่าแรงงาน และกิจการมีต้นทุนทางตรงในการเลี้ยงไก่เท่ากับ 250,000 บาท (ต้นทุนค่าอาหารและยา) และมีค่าปันส่วนโสหุ้ยการผลิตเท่ากับ 100,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์การเลี้ยงไก่)
- ❖ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25X0 มีลูกไก่ตายจำนวน 10,000 ตัว ซึ่งอัตราการเสียชีวิตเป็นไปตามอัตราที่ผู้บริหารได้คาดการณ์ไว้
- ❖ กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุนในการบันทึกบัญชี

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (วิธีราคาทุน)



Dr. ลูกไก่	310,000	
Cr. เงินสด/ เจ้าหนี้		310,000
บันทึกการซื้อลูกไก่อายุ 1 วัน จำนวน 310,000 ราคาตัวละ 1 บาท		
Dr. ลูกไก่	45,000	
Cr. เงินสด/ เจ้าหนี้พนักงาน		45,000
บันทึกค่าใช้จ่ายพนักงานในการเลี้ยงไก่ (1,000 บาทต่อวัน จำนวน 45 วัน)		
Dr. ลูกไก่	250,000	
Cr. เงินสด/ เจ้าหนี้ค่าอาหารและยา		250,000
บันทึกต้นทุนทางตรงในการเลี้ยงไก่ (ค่าอาหารและยา)		
Dr. ลูกไก่	124,658	
Cr. ค่าใช้จ่ายหัวหน้างาน		24,658*
Cr. ค่าเสื่อมราคา - อุปกรณ์		100,000
บันทึกค่าปันส่วนโสฬหุยกการผลิต		



ดังนั้น ต้นทุนของลูกไก่เท่ากับ 729,658 บาท โดยหากคิดต้นทุน ลูกไก่รายตัว ณ วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 25X0 เท่ากับ 2.43 บาทต่อตัว (729,658/ 300,000)

*24,658 = 1,000,000 x 20% x 45/365

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (วิธีมูลค่ายุติธรรม)



- การวัดมูลค่าของกิจการโคเนื้อ (โดยสมมติว่ามีราคาจากตลาดหลัก ซึ่งเป็นตลาดที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม)
- วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 บริษัท ฟาร์มโคเนื้อ จำกัด ซื้อโคเนื้อเป็นจำนวน 100 ตัวจากตลาดหลัก ราคาตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,000,000 บาท
- มีต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มของบริษัทราคาตัวละ 200 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 20,000 บาท
- กิจการเลือกกำหนดให้สินทรัพย์ชีวภาพวัดด้วยเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- กิจการจึงต้องพิจารณามูลค่ายุติธรรมดังกล่าวโดยสมมติว่า หากบริษัทต้องการขายโคเนื้อ ณ วันดังกล่าว จะมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเท่าไร ในที่นี้สมมติว่า หากบริษัทขายโคเนื้อบริษัทจะได้รับเงินค่าขายตัวละ 20,000 บาท รวมเป็นจำนวน 2,000,000 บาท แต่บริษัทต้องจ่ายค่าขนส่งไปยังตลาดหลักเป็นจำนวนเงินเดียวกันกับที่ต้องจ่ายไปในการซื้อ และยังต้องจ่ายค่านายหน้าเพิ่มเติมอีกร้อยละ 3 ของราคาขาย

จากที่กล่าวข้างต้น บริษัทต้องรับรู้และวัดมูลค่าโคเนื้อ ณ วันที่รับรู้รายการเริ่มแรกที่มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยสามารถคำนวณได้ดังต่อไปนี้

$$\begin{aligned}\text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1)} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\ &= (20,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,000,000 \times 3\%) \\ &= 1,920,000 \text{ บาท}\end{aligned}$$

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (วิธีมูลค่ายุติธรรม)



ดังนั้น กิจการต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 ตุลาคม 25X1 ดังต่อไปนี้

Dr. โคเนื้อ	1,920,000	
Dr. ผลขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อ	100,000	
Cr. เงินสด		2,020,000
บันทึกการซื้อโคเนื้อ 100 ตัว ตัวละ 20,000 บาท และต้นทุนค่าขนส่งมาที่ฟาร์มตัวละ 200 บาท		

ในระหว่างปี มีการให้อาหารและฉีดยา เป็นเงิน 500 บาทต่อตัว

Dr. โคเนื้อ (500 x 100)	50,000	
Cr. เงินสด		50,000
บันทึกค่าอาหารและฉีดยา		



shutterstock.com · 1044708058

ตัวอย่างการวัดมูลค่าสินทรัพย์ชีวภาพ (วิธีมูลค่ายุติธรรม)

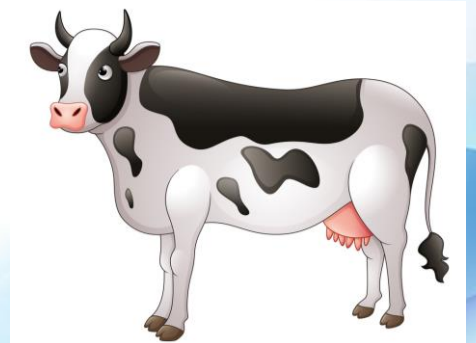


🐄 ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 หากกิจการต้องการที่จะขายโคเนื้อ ราคาตลาด ณ ตลาดหลัก ราคาตัวละ 23,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 2,300,000 บาท ในขณะที่ค่าขนส่งและค่านายหน้ายังคงเท่ากับวันที่ 1 ตุลาคม 25X1 ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 สามารถคำนวณได้ดังนี้

$$\begin{aligned}\text{มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1)} &= \text{ราคาตลาด} - \text{ค่าขนส่ง} - \text{ค่านายหน้า} \\ &= (23,000 \times 100) - (200 \times 100) - (2,300,000 \times 3\%) \\ &= 2,211,000 \text{ บาท}\end{aligned}$$

ดังนั้น บริษัทต้องบันทึกบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังต่อไปนี้

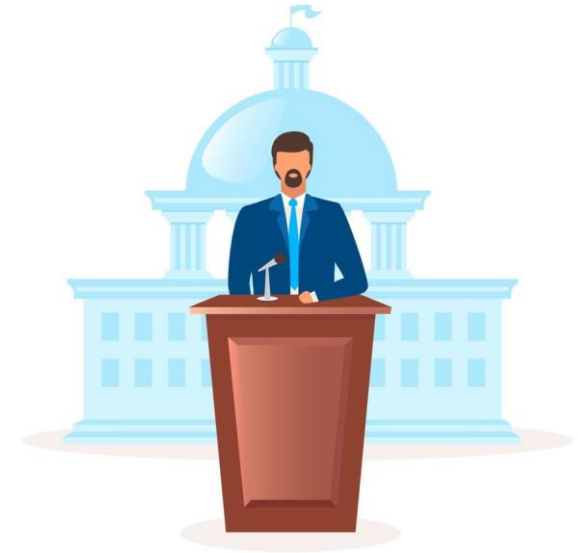
Dr. โคเนื้อ	241,000	
Cr. ผลกำไรจากการวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อ (2,211,000 – (1,920,000 + 50,000))		241,000
บันทึกวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1		



บทที่ 23 เงินอุดหนุนจากรัฐบาล



- ⊕ เพิ่มเติมหลักการของ “เงินอุดหนุนจากรัฐบาล” ประกอบด้วย
 - ⊕ คำนิยาม
 - ⊕ การรับรู้รายการ
 - ⊕ การวัดมูลค่า
 - ⊕ การแสดงรายการ (การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์/ การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้/ การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล)
 - ⊕ การเปิดเผยข้อมูล



เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หมายถึง

- + ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการ
- + เพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ได้ระบุไว้
- + เป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทั้งในอดีตและในอนาคต

เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผลและรายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ



การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

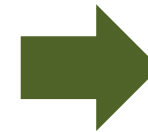
กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล จนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า

- (1) กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้ และ
- (2) กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น

วัดมูลค่าของเงินอุดหนุนด้วย
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
ที่ได้รับ

การรับรู้เป็นรายได้

เงินอุดหนุนที่ไม่กำหนดเงื่อนไข
ที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต



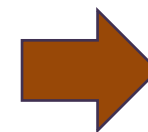
จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีสิทธิ
ได้รับเงินอุดหนุนนั้น

เงินอุดหนุนที่กำหนดเงื่อนไขที่
ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต



จะรับรู้เป็นรายได้เมื่อกิจการได้
ปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงิน
อุดหนุนที่กำหนดไว้เท่านั้น

เงินอุดหนุนที่ได้รับก่อน
เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้



ให้รับรู้เป็นรายได้รอการรับรู้ใน
งบแสดงฐานะการเงิน (หนี้สิน)

การแสดงรายการสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

การแสดงรายการ

แสดงเป็นรายได้รอการรับรู้และ
ทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน
ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและ
สมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้
ประโยชน์ของสินทรัพย์

แสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง
เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และ
ทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตลอดอายุการ
ใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพ (ใน
รูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง)

เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

แสดงเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงเป็นรายการ
แยกต่างหากหรือแสดงไว้ภายใต้หมวดรายได้อื่น หรืออาจนำ
เงินอุดหนุนดังกล่าวไปแสดงโดยการหักกับค่าใช้จ่ายที่
เกี่ยวข้อง

การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนนั้นไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
หรือลดรายได้รอการรับรู้ด้วยจำนวนที่ต้องจ่ายคืน นอกจากนั้นกิจการต้องรับรู้
ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนจากรัฐบาลนั้น
เข้างบกำไรขาดทุนทันที

กิจการต้องนำเงินอุดหนุนที่จ่ายคืนนั้นไปหักรายได้รอการรับรู้
ที่ได้บันทึกไว้สำหรับเงินอุดหนุนดังกล่าว ในกรณีที่เงิน
อุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนมีจำนวนสูงกว่าหรือไม่มียอดคงเหลือใน
บัญชีรายได้รอการรับรู้ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินของเงิน
อุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนนั้นเข้างบกำไรขาดทุนทันที

การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

- ⊕ นโยบายการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมทั้งวิธีที่กิจการเลือกใช้ในการแสดงรายการในงบการเงิน
- ⊕ ลักษณะและจำนวนเงินของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ในงบการเงิน
- ⊕ เงื่อนไขที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ และ
- ⊕ ระบุถึงลักษณะ ขอบเขตและระยะเวลาของความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นที่กิจการได้รับประโยชน์โดยตรง (ดูย่อหน้าที่ 23.3)

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์



- ❏ กิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นจำนวน 100 ล้านบาท เพื่อซื้อโรงกลั่นแห่งหนึ่ง ซึ่งตั้งอยู่ในเขตเศรษฐกิจเฉพาะ
- ❏ ประมาณการต้นทุนของโรงกลั่นเท่ากับ 200 ล้านบาท
- ❏ เงื่อนไขอีกประการหนึ่งที่กิจการต้องปฏิบัติคือ การกำหนดอัตราส่วนการจ้างแรงงานในท้องถิ่นนั้นต้องมีจำนวนเป็น 1 เท่าของแรงงานจากแหล่งอื่นเป็นเวลา 5 ปี
- ❏ กิจการคำนวณค่าเสื่อมราคาโรงกลั่นดังกล่าวโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการใช้ประโยชน์เป็นระยะเวลา 10 ปี



ในแต่ละปี กิจการต้องบันทึกรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล ดังนี้

- ๕๖ กิจการจะต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลตลอดอายุการใช้ประโยชน์เป็นระยะเวลา 10 ปีตามสัดส่วนของค่าเสื่อมราคาโรงกลั่นเท่ากับปีละ 10 ล้านบาท
- ๕๖ สำหรับเงื่อนไขการดำรงสัดส่วนการจ้างแรงงานท้องถิ่นต่อแรงงานแหล่งอื่นในสัดส่วน 1:1 จะต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินตลอดระยะเวลา 5 ปี

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

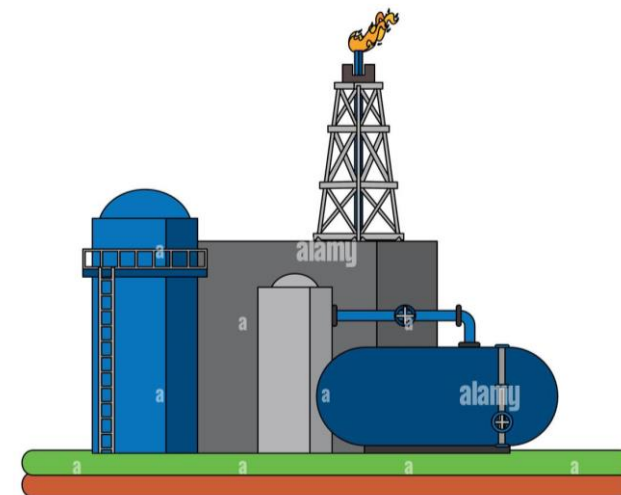


วิธี 1: รับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอการรับรู้



ณ วันที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและซื้อโรงกลั่น

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	100	
Cr. รายได้รอการรับรู้		100
Dr. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200	
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร		200
บันทึกรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและซื้อโรงกลั่นเป็น รายได้รอการรับรู้ (หน่วย: ล้านบาท)		



ณ วันสิ้นปีที่ 1-10

Dr. ค่าเสื่อมราคา	20	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม		20
Dr. รายได้รอการรับรู้	10	
Cr. รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล		10
บันทึกค่าเสื่อมราคาและรับรู้รายได้ (หน่วย: ล้านบาท)		

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์



วิธี 1: รับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอการรับรู้ (การแสดงรายการ (บางส่วน))

(หน่วย: ล้านบาท)	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	ปีที่ 7	ปีที่ 8	ปีที่ 9	ปีที่ 10
งบแสดงฐานะการเงิน										
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์-สุทธิ (สินทรัพย์)	180	160	140	120	100	80	60	40	20	-
รายได้รอการรับรู้ (หนี้สิน)	90	80	70	60	50	40	30	20	10	-
งบกำไรขาดทุน										
รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (รายได้)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
ค่าเสื่อมราคา (ค่าใช้จ่าย)	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

วิธี 2: นำเงินอุดหนุนหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง



ณ วันที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและซื้อโรงกลั่น

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	100	
Cr. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		100
Dr. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	200	
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร		200
บันทึกรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและซื้อโรงกลั่นโดยหัก จากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หน่วย: ล้านบาท)		

ณ วันสิ้นปีที่ 1-10

Dr. ค่าเสื่อมราคา	10	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม		10
บันทึกค่าเสื่อมราคา		

การแสดงรายการ (บางส่วน)

[illegible]

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้



- ๕ กิจกรรมได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล จำนวน 30 ล้านบาท เพื่อเป็นการชดเชยค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมเป็นระยะเวลา 5 ปี
- ๕ กิจกรรมมีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมตลอดระยะเวลา 5 ปี เท่ากับ 1 ล้านบาท 2 ล้านบาท 3 ล้านบาท 4 ล้านบาท และ 5 ล้านบาท ตามลำดับ รวมค่าใช้จ่ายทั้งหมด จำนวน 15 ล้านบาท



มูลค่าของเงินอุดหนุน
ด้วยมูลค่ายุติธรรมของ
สินทรัพย์ที่ได้รับ

จำนวนเงินที่กิจการจะบันทึกรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้อย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย แสดงได้ดังนี้

ปีที่	การรับรู้เงินอุดหนุน (ล้านบาท)
1	$30 \times (1/15) = 2$
2	$30 \times (2/15) = 4$
3	$30 \times (3/15) = 6$
4	$30 \times (4/15) = 8$
5	$30 \times (5/15) = 10$

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้



วิธี 1: แสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน



ณ วันที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	30	
Cr. รายได้รอการรับรู้		30
บันทึกรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (หน่วย: ล้านบาท)		

ณ วันสิ้นปีที่ 1-5

รายการบัญชี	ปีที่ 1		ปีที่ 2		ปีที่ 3		ปีที่ 4		ปีที่ 5	
	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.	Dr.	Cr.
Dr. ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม	1		2		3		4		5	
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร		1		2		3		4		5
Dr. รายได้รอการรับรู้	2		4		6		8		10	
Cr. รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล		2		4		6		8		10
บันทึกค่าใช้จ่ายและรายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (หน่วย: ล้านบาท)										



ณ วันที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

ณ วันสิ้นปีที่ 1-5

[illegible]

ตัวอย่างเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ (การแสดงรายการ (บางส่วน))



วิธี 1: แสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน

(หน่วย: ล้านบาท)	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5
งบแสดงฐานะการเงิน					
รายได้จากการรับรู้ (หนี้สิน)	28	24	18	10	-
งบกำไรขาดทุน					
รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (รายได้)	2	4	6	8	10
ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม (ค่าใช้จ่าย)	1	2	3	4	5

วิธี 2: นำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักในการแสดงรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

(หน่วย: ล้านบาท)	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5
งบแสดงฐานะการเงิน					
รายได้จากการรับรู้ (หนี้สิน)	28	24	18	10	-
งบกำไรขาดทุน					
รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (รายได้)	1	2	3	4	5

บทที่ 24 อนุพันธ์



- ⊕ เพิ่มเติมหลักการของ “อนุพันธ์” ประกอบด้วย
 - ⊕ คำนิยาม
 - ⊕ ตัวอย่างของอนุพันธ์
 - ⊕ การถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ ด้วยวิธีการใดวิธีการหนึ่งดังนี้
 - ⊕ เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
 - ⊕ รับรู้รายการด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่ายพร้อมเปิดเผยข้อมูล
 - ⊕ รับรู้รายการด้วยมูลค่ายุติธรรมพร้อมเปิดเผยข้อมูล
 - ⊕ รับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องตาม TFRS กลุ่มเครื่องมือทางการเงิน

บทที่ 24 อนุพันธ์



**เช่น อัตราดอกเบี้ย ราคาของเครื่องมือทางการเงิน ราคาสินค้าโภคภัณฑ์ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดัชนีราคาหรือดัชนีอัตรา
อันดับความน่าเชื่อถือด้านเครดิตหรือดัชนีความน่าเชื่อถือด้านเครดิต หรือตัวแปรอื่น โดยมีเงื่อนไขว่ากรณีของตัวแปรที่ไม่ใช่ตัวแปรทาง
การเงิน ตัวแปรนั้นไม่ใช่ตัวแปรที่เฉพาะเจาะจงกับคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (บางครั้งเรียกว่า รายการอ้างอิง)

การถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์

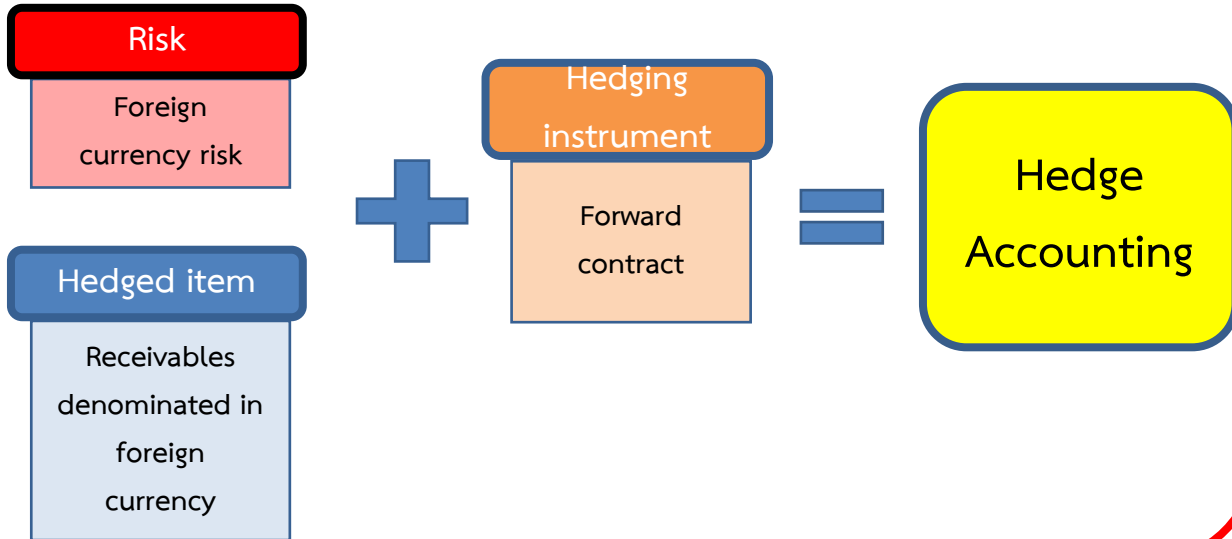
กิจการต้องเลือกถือปฏิบัติกับรายการอนุพันธ์ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 1 เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 2 รับรู้รายการด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่ายพร้อมเปิดเผยข้อมูล
- 3 รับรู้รายการด้วยมูลค่ายุติธรรมพร้อมเปิดเผยข้อมูล
- 4 รับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องตาม TFRS กลุ่มเครื่องมือทางการเงิน

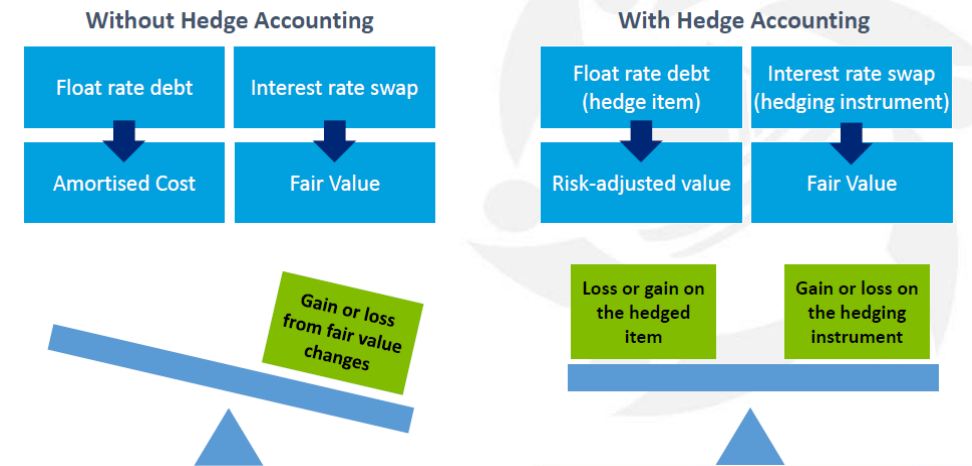
- (สำหรับวิธีที่ 1 -3) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินตามสัญญา พร้อมทั้งสนับสนุนแต่ไม่ได้บังคับให้เปิดเผยถึงความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนและการจัดการความเสี่ยงของกิจการเพิ่มเติม
- (สำหรับวิธีที่ 3) รับรู้กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในภายหลังในงบกำไรขาดทุน รวมถึงเปิดเผยจำนวนของกำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของอนุพันธ์ที่รับรู้ในระหว่างงวด
- (สำหรับวิธีที่ 4) ถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting)

การบัญชีป้องกันความเสี่ยง

Source: เอกสารนำเสนอการสัมมนาพิจารณา IFRS 9 วันที่ 14 มีนาคม 2560



วัตถุประสงค์ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง



ประเภทของการป้องกันความเสี่ยง

การป้องกันความเสี่ยงมูลค่า
ยุติธรรม (Fair value Hedge)

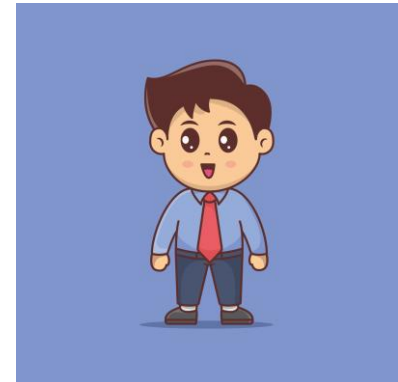
การป้องกันความเสี่ยงกระแส
เงินสด (Cash flow Hedge)

การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุน
สุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ
(Hedge of Net investment in
Foreign Operation)

ความเสี่ยงและการป้องกันความเสี่ยง

ตัวอย่างความเสี่ยงและการป้องกันความเสี่ยง

- บริษัท บางเขน ขายสินค้าให้ลูกค้าในต่างประเทศ โดยกำหนดเป็น USD ที่ USD 100,000 (Spot rate = 35 บาท) โดยกำหนดชำระสินค้าคืออีก 1 เดือนข้างหน้า
- บริษัทใช้สัญญาฟอเวิร์ด โดยเข้าทำสัญญากับธนาคารแห่งหนึ่งเพื่อจะขาย USD 100,000 ในอีก 1 เดือนข้างหน้า ในอัตราแลกเปลี่ยนที่ตกลงไว้ล่วงหน้า (Forward rate) คือ 34.80 บาท



การป้องกันความเสี่ยง
ไม่ใช่การที่ทำให้กำไร (ขาดทุน)
เท่ากับศูนย์ แต่เป็นการทำให้กำไร
(ขาดทุน) เป็นค่าคงที่ (ซึ่งกิจการ
ยอมรับได้)

	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 3	กรณีที่ 4
Spot rate (อีก 1 เดือนข้างหน้า)	34.50	35.30	34.00	36.00
ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนลูกหนี้การค้า (Spot rate ณ วันขาย - Spot rate ณ วันชำระเงิน)	(50,000)	30,000	(100,000)	100,000
กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ของสัญญาฟอเวิร์ด (Forward rate - Spot rate ณ วันชำระเงิน)	30,000	(50,000)	80,000	(120,000)
ผลรวม - สุทธิ	(20,000)	(20,000)	(20,000)	(20,000)

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์

- \$ บริษัท A มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงินเป็นสกุลเงินบาท
- \$ เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 25X1 กิจการซื้อวัตถุดิบเป็นเงิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐจากผู้ขายในประเทศสหรัฐอเมริกา
- \$ ในวันเดียวกัน บริษัททำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยจะซื้อเงินจำนวน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐในวันที่ 31 มกราคม 25x2 ที่อัตราแลกเปลี่ยน 32 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ
- \$ อัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot exchange rate) เป็นดังนี้



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

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 1)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



วิธีที่ 1: การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ

กิจการไม่รับรู้รายการสำหรับรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดังกล่าวจนกว่าสัญญาจะครบกำหนด แต่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

Dr. สินค้าคงเหลือ	315,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		

ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน

บริษัทมีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่สำคัญอันเกี่ยวเนื่องจากการซื้อเป็นเงินตราต่างประเทศ บริษัทได้ตกลงทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าซึ่งมีอายุสัญญาไม่เกินหนึ่งปีเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารความเสี่ยงยอดคงเหลือของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเพื่อป้องกันความเสี่ยงทางด้านอัตราแลกเปลี่ยน โดยมีรายละเอียดดังนี้

สกุลเงิน	จำนวนเงิน	อัตราแลกเปลี่ยนตามสัญญา	ครบกำหนดตามสัญญา
สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดอลลาร์สหรัฐ	10,000	32 บาท ต่อ ดอลลาร์สหรัฐ	มกราคม 25x2

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 1)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์



วิธีที่ 1: การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการอนุพันธ์คงเหลือ

กิจการไม่รับรู้รายการสำหรับรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดังกล่าวจนกว่าสัญญาจะครบกำหนด แต่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

Dr. เงินสด	2,500	
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เจ้าหนี้การค้า	325,000	
Cr. เงินสด		322,500
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 2)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์



วิธีที่ 2: การรับรู้รายการสำหรับรายการอนุพันธ์ด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย

กิจการรับรู้รายการสำหรับรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าดังกล่าวด้วยวิธีการคงค้างอย่างง่าย พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรายการรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

Dr. สิ้นค้าคงเหลือ	315,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
Dr. ลูกหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	315,000	
Dr. ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี	5,000	
Cr. เจ้าหนี้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		320,000
บันทึกรายการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 2)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	10,000	
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		10,000
บันทึกปรับปรุงลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	2,500*	
Cr. ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		2,500
บันทึกปรับปรุงค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารอการตัดบัญชี		

*2500 บาท = 5,000 บาท/2 เดือน

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 2)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์



ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

*2500 บาท = 5,000 บาท - 2,500 บาท



Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	2,500	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกปรับปรุงลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	2,500*	
Cr. ค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารายการตัดบัญชี		2,500
บันทึกปรับปรุงค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารายการตัดบัญชี		
Dr. เงินสด	2,500	
Dr. เจ้าหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	320,000	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		322,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เจ้าหนี้การค้า	325,000	
Cr. เงินสด		322,500
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 3)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



วิธีที่ 3: การรับรู้มูลค่าอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม (ณ วันเริ่มแรกและภายหลังรับรู้รายการ)

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

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

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 3)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

Dr. สินค้าคงเหลือ	315,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน	10,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		6,800
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 3)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์



ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	4,300	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เงินสด	2,500	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เจ้าหนี้การค้า	325,000	
Cr. เงินสด		322,500
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยน		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์



วิธีที่ 4: การรับรู้รายการโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

กิจการรับรู้รายการสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าโดยใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง สมมติว่าการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อ มีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผล

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

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

วันที่	(บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ)		มูลค่ายุติธรรมของ สัญญาซื้อเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า	การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของ		
	อัตราแลกเปลี่ยน ทันที	อัตราแลกเปลี่ยน ล่วงหน้า		อัตราแลกเปลี่ยน ล่วงหน้า	อัตราแลกเปลี่ยน ทันที	ส่วนต่างอัตรา ดอกเบี้ย
1 ธันวาคม 25x1	31.50	32.00	0			
31 ธันวาคม 25x1	32.50	32.70	6,800	6,800	9,714	(2,914)
31 มกราคม 25x2	32.25	N/A	2,500	(4,300)	(2,214)	(2,086)

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



กรณีที่ 1: กิจการถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับเจ้าหนี้การค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง



ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

Dr. สินค้าคงเหลือ	315,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	10,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		6,800
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	4,300	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เงินสด	2,500	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เจ้าหนี้การค้า	325,000	
Cr. เงินสด		322,500
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		

© CanStockPhoto.com - csp53108040

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



กรณีที่ 2: กิจการถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับเจ้าหนี้การค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการ



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

ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x1

Dr. สินค้าคงเหลือ	315,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		315,000
บันทึกการซื้อวัตถุดิบ		
ไม่มีการบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	10,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		10,000
บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี		
Dr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	6,800	
Dr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี – ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)	2,914	
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		9,714
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยง	2,500*	
Cr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี – ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)		2,500
บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนต่างอัตราดอกเบี้ย		

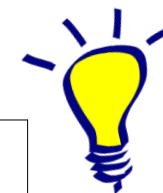
*2500 บาท = $((32 - 31.50) \times 10,000)/2$

ตัวอย่างการถือปฏิบัติสำหรับรายการอนุพันธ์ (วิธีที่ 4)

Credit : รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์



ณ วันที่ 31 มกราคม 25x2



Dr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง	2,214	
Dr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)	2,086	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		4,300
บันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เงินสด	2,500	
Cr. ลูกหนี้สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		2,500
บันทึกการรับชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
Dr. เจ้าหนี้การค้า	325,000	
Cr. เงินสด		322,500
Cr. ผลกำไร (ขาดทุน) จากการป้องกันความเสี่ยง		2,500
บันทึกการชำระเงินค่าวัตถุดิบ		
Dr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยง	2,500	
Cr. ต้นทุนในการป้องกันความเสี่ยงรอการตัดบัญชี - ส่วนของผู้ถือหุ้น (OCI)		2,500
บันทึกการตัดจำหน่ายส่วนต่างอัตราดอกเบี้ย		

บทที่ 25 การรวมธุรกิจ



- ⊕ เพิ่มเติมหลักการของ “การรวมธุรกิจ” ประกอบด้วย
 - ⊕ คำนิยามและขอบเขต
 - ⊕ การรับรู้รายการ (กรณีสินทรัพย์ที่ได้มาเป็นหน่วยธุรกิจ) สามารถรับรู้ได้ 2 วิธีคือ
 - ⊕ การซื้อสินทรัพย์
 - ⊕ วิธีซื้อตาม TFRS 3 เว้นแต่เรื่องค่าความนิยม
 - ⊕ ค่าความนิยม
 - ⊕ ค่าความนิยมที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น
 - ⊕ ค่าความนิยมที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน ให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี

การรวมธุรกิจ หมายถึง

รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็นการรวมธุรกิจด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้มีการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ ตัวอย่างเช่น

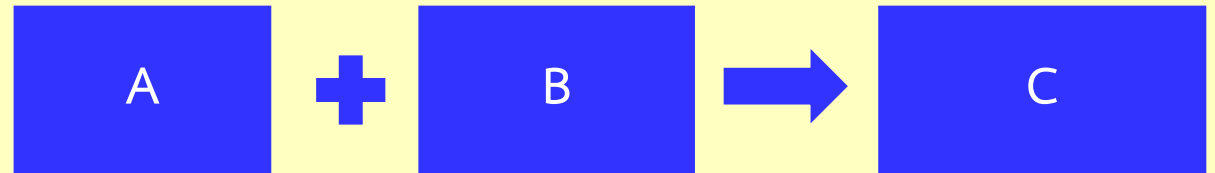
- 🤝 โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ)
- 🤝 โดยการก่อหนี้สิน
- 🤝 โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ
- 🤝 โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ
- 🤝 โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว

รูปแบบของการรวมธุรกิจ

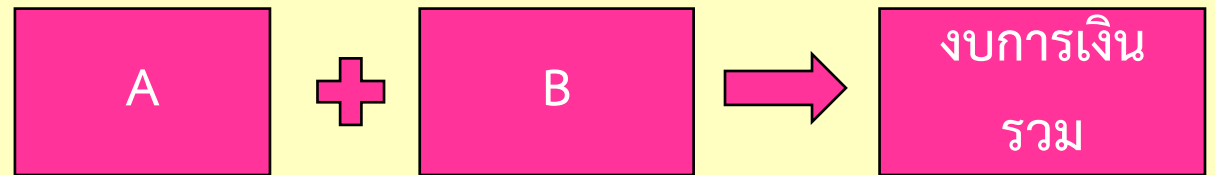
Merger (การควบกิจการ)



Amalgamation



Stock acquisition (การซื้อหุ้นกิจการอื่น)

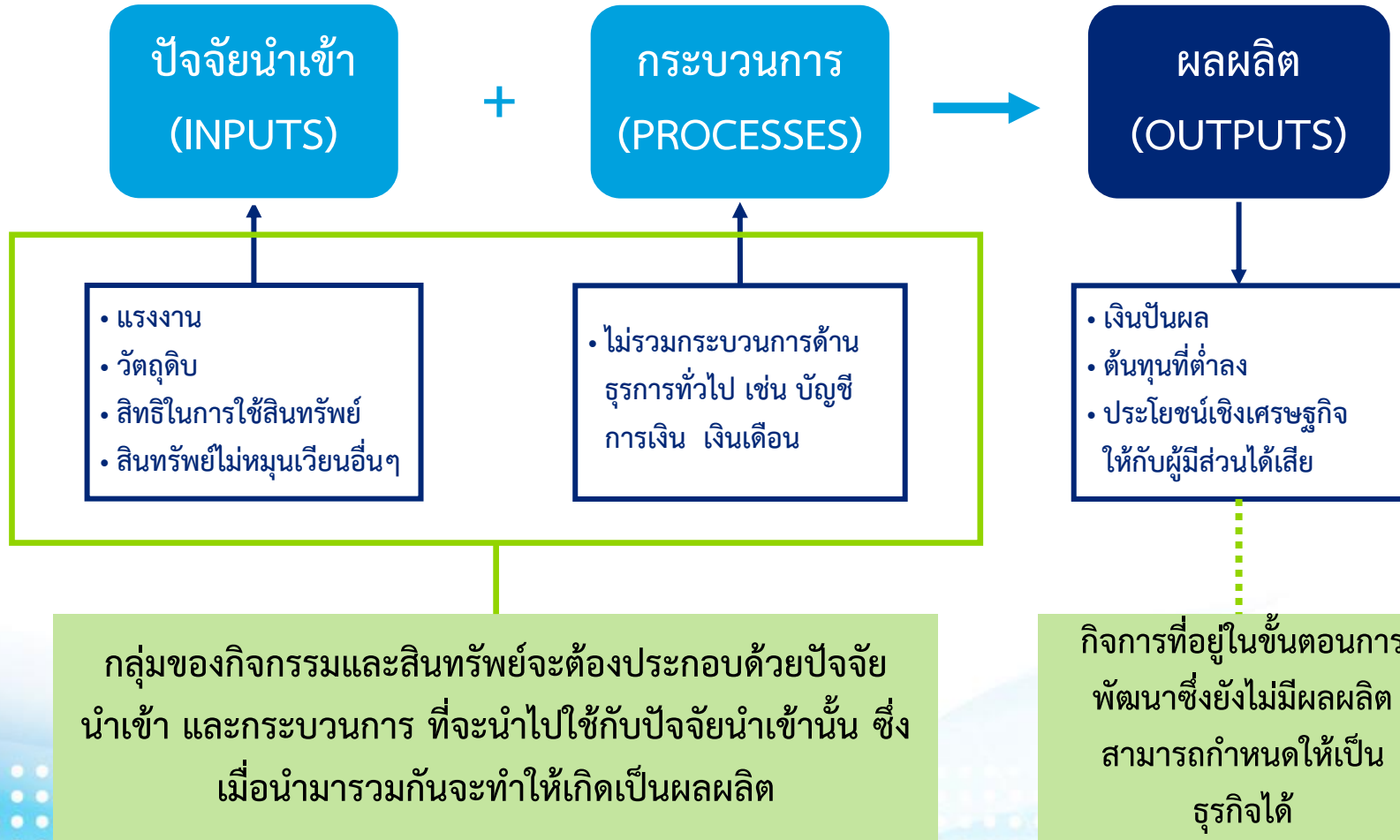


Asset acquisition (การซื้อสินทรัพย์ทั้งหมด)



หมายเหตุ: การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันต้องไปถือปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

ธุรกิจ คือ กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่เมื่อรวมกันแล้วสามารถนำมาจัดการและดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า การก่อให้เกิดผลตอบแทนการลงทุน (ในรูปของเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ย) หรือ การก่อให้เกิดผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ

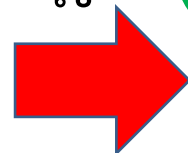


การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ



รายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้น
ถือเป็นการรวมธุรกิจหรือไม่
(สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้อง
ประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ)

ใช่



1

“การซื้อสินทรัพย์”

หรือ

2.1

วิธีซื้อ

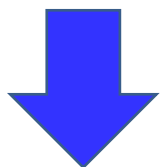
(ตาม TFRS 3) เว้นแต่ค่าความนิยม

2.2

วิธีการรวมส่วนได้เสีย/ วิธีราคาทุน

(ตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการ
รวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

ไม่ใช่



“การซื้อสินทรัพย์”

ขั้นตอนวิธีซื้อ (ตาม TFRS 3)

1

การระบุผู้
ซื้อ



2

การกำหนดวันที่ซื้อ



3

การรับรู้และการวัดมูลค่า
ของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้
มา หนี้สินที่รับมาและ
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจ
ควบคุมในผู้ถูกซื้อ

4

การรับรู้และการวัด
มูลค่าของค่าความ
นิยมหรือกำไรจากการ
ซื้อในราคาต่ำกว่า
มูลค่ายุติธรรม



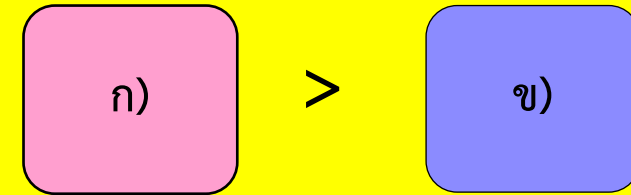
การกำหนดค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

ก) ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ (กรณีการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จจากการทยอยซื้อ)

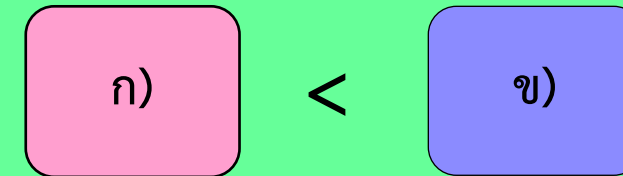
ตัวอย่างสิ่งตอบแทนที่โอนให้ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย) อาจประกอบด้วยผลรวมของรายการดังนี้

-  เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด
-  สินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น ที่ดิน อาคาร
-  สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น ใบอนุญาตในการประกอบกิจการ ลิขสิทธิ์ต่างๆ
-  การออกหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ หรือใบสำคัญแสดงสิทธิของบริษัทผู้ซื้อให้กับผู้ถูกซื้อ
-  หนี้สินที่รับโอนมา เช่น การรับชำระหนี้เงินกู้แทนบริษัทเดิมหรือภาระหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดี ความต่างๆ

ข) สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา)



ค่าความนิยม (สินทรัพย์)



กำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (งบกำไรขาดทุน)

หมายเหตุ: กรณีของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ส่วนต่างระหว่าง “ต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” กับ “ส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม” ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น (*อ่านรายละเอียดเพิ่มเติมในแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน*)

ค่าความนิยม

ผู้ซื้อต้องตัดจำหน่ายค่าความนิยมนี้อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของค่าความนิยมนั้น ระยะเวลาการตัดจำหน่ายสำหรับ

- ค่าความนิยมที่มีอายุการใช้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น
- ค่าความนิยมที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน ให้กิจการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี



กรณีที่กิจการเลือกถือปฏิบัติกับเรื่องการรวมธุรกิจโดย “การซื้อสินทรัพย์” ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นนี้จะถูกกระจายไปยังสินทรัพย์ที่ได้มาแต่ละรายการ

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ ผู้ซื้อต้องบันทึกบัญชีสำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการซื้อเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนดังกล่าวเกิดขึ้นและได้รับบริการ ยกเว้น ต้นทุนในการจดทะเบียนและออกตราสารทุนและตราสารหนี้

ตัวอย่างการคำนวณหาค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม



- ✋ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 บริษัท ก ซื้อหุ้นทั้งหมดในบริษัท ข ในราคาหุ้นละ 10 บาท (มูลค่ายุติธรรม)
- ✋ โดยการจ่ายเงินสดบางส่วนจำนวน 100 ล้านบาท และโดยการออกหุ้นสามัญของบริษัท ก จำนวน 40 ล้านหุ้น (ราคา par หุ้นละ 1 บาท) ให้แก่ผู้ถูกซื้อ
- ✋ มูลค่ายุติธรรมของหุ้นบริษัท ก มีมูลค่าหุ้นละ 10 บาท
- ✋ กิจการไม่ได้เลือกถือปฏิบัติตาม TAS 12
- ✋ ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 งบการเงินของบริษัท ข มีรายละเอียดดังนี้



ที่มา: ดัดแปลงจากตัวอย่างที่ 5 ของคู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ

มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มีนาคม 25x5 (หน่วย: ล้านบาท)	ก่อนปรับ	ปรับมูลค่า ยุติธรรม	หลังปรับ
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	100	-	100
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	50	(10)	40
สินค้าคงเหลือ	190	20	210
เงินลงทุน	70	(10)	60
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	80	55	135
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	60	8	68
รวมสินทรัพย์	550	63	613
เงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาว	50	-	50
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	70	-	70
หนี้สินผลประโยชน์พนักงาน	-	20	20
หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น	80	-	80
ทุนเรือนหุ้น (300 ล้านหุ้น ราคาหุ้นละ 1 บาท)	300	-	300
กำไรสะสม	50	43	93
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	550	63	613

การคำนวณหาค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม



ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ณ วันที่ซื้อ (รวมทั้งสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย)

หุ้นสามัญที่ออก 40 ล้านหุ้น มูลค่ายุติธรรมหุ้นละ 10 บาท	400	ล้านบาท
เงินสด	100	ล้านบาท
รวมผลของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ	500	ล้านบาท

1

สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ

- สินทรัพย์สุทธิตามบัญชีก่อนปรับมูลค่ายุติธรรม	350	ล้านบาท
- ปรับมูลค่ายุติธรรม	43	ล้านบาท
รวมสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา ณ วันที่ซื้อ	393	ล้านบาท

2

ค่าความนิยม

= ผลต่างระหว่างผลรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายไป ณ วันที่ซื้อ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม) และ
สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้รับมา (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม)

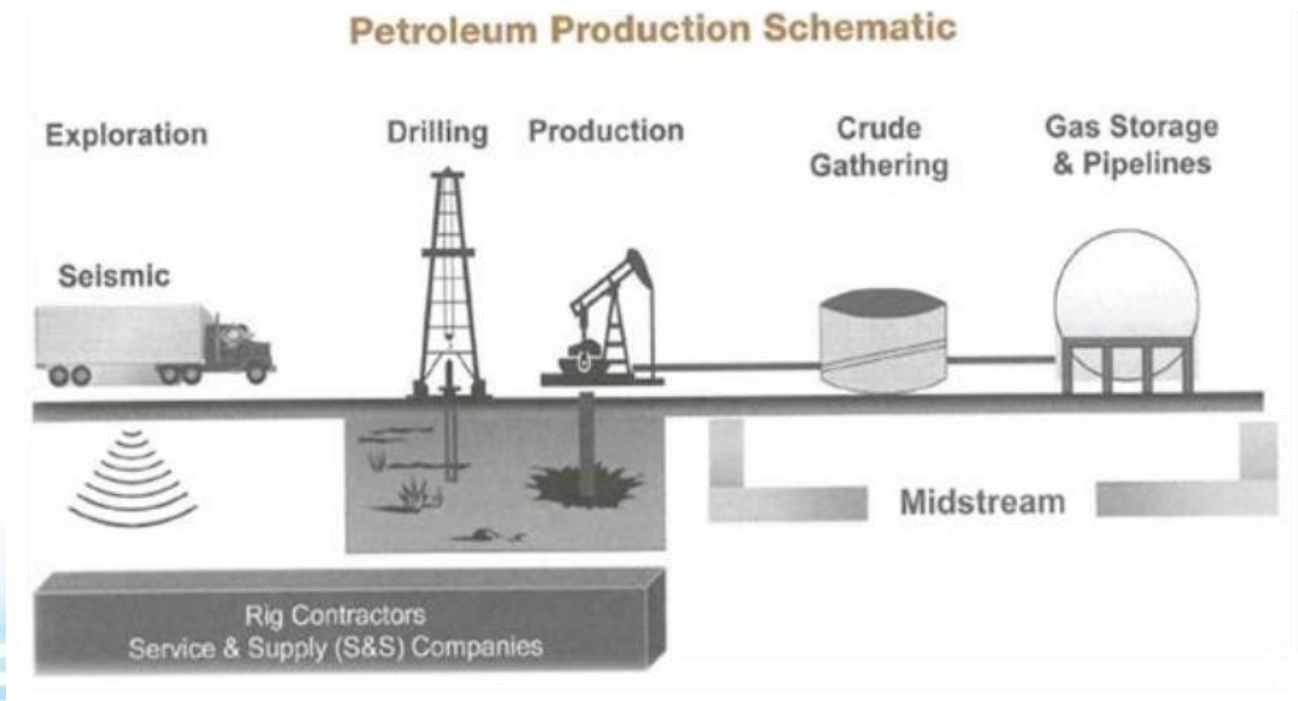
= 500 – 393 ล้านบาท

= 107 ล้านบาท

3

บทที่ 26 การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

- ➕ เพิ่มเติมวิธีปฏิบัติสำหรับกิจการที่มีรายการธุรกรรมที่เข้าลักษณะของการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต้องถือปฏิบัติตาม TFRS 6 เว้นแต่เรื่องของการลดลงของมูลค่า



ภาพรวมของกิจกรรมเกี่ยวกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากร

ก่อนสำรวจ

- รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนได้รับสิทธิตามกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ เช่น เงินเดือน ค่าจ้างนักธรณีวิทยา

การสำรวจแหล่งทรัพยากร

- เช่น รายจ่ายทางธรณีวิทยา ธรณีเคมี ธรณีฟิสิกส์ รายจ่ายในการเจาะสำรวจ ค่าใช้จ่ายดาวเทียม เป็นต้น

การประเมินค่าแหล่งทรัพยากร

- เช่น รายจ่ายในการประเมินความเป็นไปได้ในการลงทุนทำเหมืองเชิงเศรษฐกิจ เป็นต้น

การพัฒนาแหล่งทรัพยากร

- รายจ่ายในการพัฒนาพื้นที่เพื่อให้เข้าถึงแหล่ง proved reserve เช่น รายจ่ายในการสร้างถนน, การเคลื่อนย้ายสิ่งกีดขวาง, การเปิดหน้าดิน

การนำทรัพยากรแร่ไปใช้

- รายจ่ายที่เกิดขึ้นในการผลิต เช่น รายจ่ายในการขุดแร่, การถลุงแร่

บทที่ 3 กรอบแนวคิด, บทที่ 11 เรื่อง สิทธิทรัพยากรไม่มีตัวตน

ขอบเขตของ TFRS 6



บทที่ 3 กรอบแนวคิด, บทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์, บทที่ 11 เรื่อง สิทธิทรัพยากรไม่มีตัวตน

องค์ประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า

กิจการต้องกำหนดนโยบายการบัญชีที่ระบุว่ารายจ่ายใดที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า และให้ถือปฏิบัติตามนโยบายดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ ในการกำหนดนโยบายดังกล่าวให้กิจการพิจารณาระดับของความสัมพันธ์ของรายจ่ายกับการค้นพบแหล่งทรัพยากรแร่



ตัวอย่าง รายจ่ายที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์จากการสำรวจและประเมินค่า

การวัดมูลค่า



การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มรับรู้รายการ

- ราคาทุน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

- ปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือ
- ปฏิบัติตามบทที่ 11 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

การแสดงรายการ “สินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่า” (จัดประเภทตามลักษณะสินทรัพย์)

สินทรัพย์ที่มีตัวตน
(PPE)

(วิธีราคาทุน หรือ วิธีการตีราคาใหม่)

เช่น ค่าเสื่อมของยานพาหนะหรืออุปกรณ์ในการสำรวจ (อาจรวมเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี แต่ยังไม่ตัดจ่าย)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
(Intangible assets)

(วิธีราคาทุน)

เช่น สิทธิในการขุดเจาะเพื่อสำรวจ

การลดลงของมูลค่า

พิจารณาข้อเท็จจริง และสถานการณ์บ่งชี้ให้เห็นว่ามูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น

ช่วงเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลงในระหว่างงวด หรือกำลังจะหมดลงในอนาคตอันใกล้ และสิทธิดังกล่าว จะไม่มีการต่ออายุ

การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ในปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว

ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมาก

มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้ แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับความเต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบความสำเร็จ หรือจากการขาย



การลดลงของมูลค่าให้ถือปฏิบัติตาม TFRS for NPAEs (ไม่ต้องถือปฏิบัติตาม TFRS 6)

บทที่ 27 ข้อตกลงสัมปทานบริการ

- ⊕ เพิ่มเติมหลักการของ “ข้อตกลงสัมปทานบริการ” ประกอบด้วย
 - ⊕ คำนิยามและขอบเขต
 - ⊕ วิธีการทางบัญชี (ด้านผู้ประกอบการ) (กรณีสินทรัพย์ทางการเงิน/ กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน)
 - ⊕ รายได้จากการให้ดำเนินการ
 - ⊕ การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้ถือปฏิบัติ (เป็นทางเลือก)

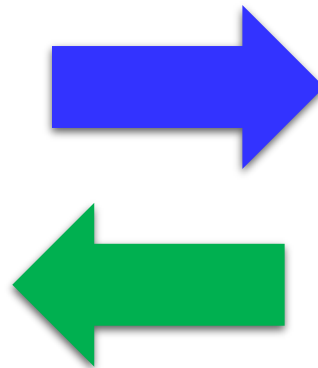
บทที่ 27 ข้อตกลงสัมปทานบริการ



ให้สัมปทานสาธารณะประเภท BOT (Build-Operate-Transfer)



ผู้ให้สัมปทาน (ภาครัฐ)



ผู้รับสัมปทาน (เอกชน)

โอนโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดสัญญาให้แก่รัฐ

การรับรู้รายการข้อตกลงสัมปทานบริการ



ผู้รับสัมปทาน (เอกชน)

รับผลตอบแทนจากผู้ให้สัมปทาน

เช่น สัมปทานในงานก่อสร้าง

รับผลตอบแทนจากผู้ใช้บริการ

เช่น ใบอนุญาต

รับรู้เริ่มแรกเป็นลูกหนี้ (สินทรัพย์ทางการเงิน) ด้วยมูลค่ายุติธรรม

รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

กรณีรับผลตอบแทนจากผู้ให้สัมปทาน



ตัวอย่าง

- ✦ รัฐบาลให้สัมปทานในการสร้างเตาเผาขยะ เพื่อเผาขยะให้แก่รัฐ โดยรัฐบาลจะจ่ายเงินปีละ 8,000 ล้านบาท จำนวน 10 ปี เป็นเงิน 80,000 ล้านบาท
- ✦ มูลค่ายุติธรรมของเตาเผาขยะหากไปขายผู้อื่นผลิตเท่ากับ 60,000 ล้านบาท
- ✦ ต้นทุนการสร้างเตาเผาขยะของบริษัทเท่ากับ 50,000 ล้านบาท

กรณีรับผลตอบแทนจากผู้ให้สัมปทาน



รับรู้กำไรจากการก่อสร้าง
ตามวิธี percentage of completion เท่ากับ
มูลค่ายุติธรรมของเตาเผา (60,000) – ต้นทุนการ
ก่อสร้าง (50,000) = 10,000 ล้านบาท

ช่วงการก่อสร้าง

รับรู้กำไรจากการดำเนินงาน

รับรู้ลูกหนี้ทางการเงินตามสัญญาทั้งหมด
(80,000 ล้านบาท)

รับรู้ดอกเบี้ยการรับรู้ ด้วยผลต่างราคาตาม
สัญญากับมูลค่ายุติธรรมของเตา
(20,000 ล้านบาท)

ช่วงการดำเนินงาน

รับรู้รายได้ดอกเบี้ยตาม EIR

กรณีรับผลตอบแทนจากผู้ใช้บริการ



ตัวอย่าง

- 🚂 รัฐบาลให้สัมปทานในการสร้างรถไฟฟ้า เพื่อเดินรถให้ประชาชน โดยบริษัทมีสิทธิในการเรียกเก็บค่าบริการจากประชาชน
- 🚂 มูลค่ายุติธรรมของรถไฟฟ้าหากผู้อื่นผลิตเท่ากับ 60,000 ล้านบาท
- 🚂 ต้นทุนการสร้างรถไฟฟ้าของบริษัทเท่ากับ 50,000 ล้านบาท

กรณีรับผลตอบแทนจากผู้ให้บริการ



รับรู้กำไรจากการก่อสร้าง
ตามวิธี percentage of completion เท่ากับ
มูลค่ายุติธรรมของรถไฟฟ้า (60,000) – ต้นทุนการ
ก่อสร้าง (50,000) = 10,000 ล้านบาท

ช่วงการก่อสร้าง

รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมูลค่ายุติธรรม (60,000 ล้านบาท)

**รับรู้ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
(60,000 ล้านบาท/10 ปี)**

ช่วงการดำเนินงาน

รับรู้กำไรจากการดำเนินงาน

รับรู้รายได้จากการให้บริการและต้นทุนการให้บริการ



การถือปฏิบัติในช่วงการ เปลี่ยนผ่านของ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)



บทที่ 28 วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

- ⊕ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป
- ⊕ กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับการแก้ไขเพิ่มเติมในแต่ละประเด็น ดังนี้

1

ปรับงบการเงินย้อนหลัง (Full Retrospective Application)*

2

วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application)*

3

Modified Retrospective Application โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

4

โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก หรือแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง**

*ตามบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

**แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง คือ “แนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กรณีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก”

สามารถ Early Adoption ได้

บทที่ 28 วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน



เปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป (Prospective Application)

- สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (เปลี่ยนวิธีการคำนวณ)
- การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (ที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท)
- การรวมธุรกิจ (เปลี่ยนจาก TFRS 3 มาเป็น “ซื้อสินทรัพย์”)
- อนุพันธ์ (กรณีเลือกเปิดเผยข้อมูลเท่านั้น)
- การตีราคาใหม่

วันบังคับใช้
1 มกราคม 2566

Modified Retrospective Application

- เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- เกษตรกรรม: สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- อนุพันธ์ (กรณีเลือกรับรู้รายการที่ไม่ใช่การบัญชีป้องกันความเสี่ยง)
- การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่/นํ้ามัน – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์)

ปรับงบการเงินย้อนหลัง (Full Retrospective Application)

- เพิ่มเติมนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย (กรณีกิจการจัดทำเฉพาะงบการเงินแบบ Individual เท่านั้น)
- การจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (ที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท)

ยึดตาม TFRS 1 หรือแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง

- ข้อตกลงสัมปทานบริการ
- การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
- การจัดทำงบการเงินรวม (ที่เลือกถือปฏิบัติตาม Pack 5)
- การจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ (ที่เลือกถือปฏิบัติตาม Pack 5)
- เพิ่มเติมนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย (กรณีกิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ)
- การแปลงค่าหน่วยงานต่างประเทศ (ที่เลือกถือปฏิบัติตาม TAS 21)
- การรวมธุรกิจ (ที่เลือกถือปฏิบัติตาม TFRS 3)
- การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (ที่เลือกถือปฏิบัติตาม TFRS 9)



แผนดำเนินการขั้นต่อไปของ TFRS for NPAs (ปรับปรุง 2565)



แผนดำเนินการขั้นตอนต่อไป



คณะกรรมการกำหนดมีแผนดำเนินการขั้นตอนต่อไป เพื่อให้เป็นไปตามขั้นตอนการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Due Process) ในขั้นตอนของ “กระบวนการหลังจากที่มาตรฐานได้รับการเผยแพร่” ดังนี้

(1) การจัดทำคู่มืออธิบายมาตรฐานหรือตัวอย่างประกอบความเข้าใจ (โดยจัดทำเฉพาะในส่วนที่มีการแก้ไขจากมาตรฐานฯ ฉบับเดิม และเรื่องดังกล่าวอาจมีปัญหในทางปฏิบัติ)

ความคืบหน้า: ปัจจุบันอยู่ในขั้นตอนของการยกร่าง โดยแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม (ตามวิธีการเขียน)

(โปรดดูหน้าถัดไป)

(2) การจัดอบรมสัมมนาให้ความรู้กับผู้ที่เกี่ยวข้อง



ความคืบหน้า: ปี 2566 สภาวิชาชีพบัญชีมีแผนการอบรมสัมมนาให้ความรู้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ทั้งกรุงเทพและตามสาขา) รวมถึงอาจมีการจัด facebook live

1

กลุ่มอ้างอิงไปยังคู่มืออธิบายฯ ของ TFRS ที่เผยแพร่บนเว็บไซต์ สภาวิชาชีพบัญชี

งบการเงินของกลุ่ม กิจการ	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล (การแสดงรายการที่ เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือ รายได้)
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	การรวมธุรกิจ (ตาม TFRS 3 (เว้นแต่ เรื่องค่าความนิยม))
การแปลงค่างบการเงิน ของหน่วยงาน ต่างประเทศ	สกุลเงินที่ใช้ในการ ดำเนินงาน
อนุพันธ์ (วิธีการบัญชีป้องกัน ความเสี่ยง)	การสำรวจและประเมิน ค่าแหล่งทรัพยากรแร่

2

กลุ่มจัดทำคู่มืออธิบายฯ หรือตัวอย่างประกอบความเข้าใจใหม่

Phase 1

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทาง การเกษตร, นายหน้า – ผู้ค้า สินค้าโภคภัณฑ์)	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (การตีราคาใหม่และการ เปิดเผยข้อมูล)	การจัดประเภทสินทรัพย์ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือ ไว้เพื่อขาย	ที่ดินอาจมีอายุการใช้ ประโยชน์ที่จำกัดได้
อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน (วิธีมูลค่ายุติธรรมและการ เปิดเผยข้อมูล)			

Phase 2

งบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ	เงินลงทุน (นิยาม ต้นทุนการทำรายการ)	โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ ลูกค้าและการเปิดเผย ข้อมูล	ข้อตกลงสัมปทาน บริการ
---------------------------	--	---	--------------------------

Phase 3

เกษตรกรรม (วิธีราคาทุนและวิธี มูลค่ายุติธรรม)	อนุพันธ์ (วิธีการทางบัญชี 3 วิธี)	การรวมธุรกิจ (การซื้อสินทรัพย์)
---	---	------------------------------------



บทสรุปการแก้ไขและผลกระทบ ของ TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)





บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	แก้ไข “ความเป็นมา” ให้เป็นปัจจุบัน	✗	-
2	ขอบเขต	เพิ่มตัวอย่าง "ประเภทของกิจการ NPAEs"	✗	เป็นไปตามคำถาม - คำตอบที่เผยแพร่อยู่ปัจจุบัน
3	กรอบแนวคิด	ขยายความเรื่อง “การดำเนินงานต่อเนื่อง”	✗	เป็นการขยายความ/ยกตัวอย่าง
		เพิ่มตัวอย่าง "การพิจารณาเรื่องเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบทางกฎหมาย" (กรณีจัดทำงบการเงินรวม)	✗	เป็นการขยายความ/ยกตัวอย่าง
4	การนำเสนองบการเงิน	เพิ่มเรื่อง "งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ"	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
		เพิ่มเรื่อง "งบการเงินของกลุ่มกิจการ"	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
		เพิ่มเรื่อง “การจัดทำงบการเงินระหว่างกาล”	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ และเป็นไปตามประกาศสภาฯ เดิม
		เพิ่มตัวอย่าง "การพิจารณาเรื่องการจัดประเภทรายการหนี้สิน กรณีการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว"	✗	เป็นการขยายความ/ยกตัวอย่าง

ภาพรวมการแก้ไขและผลกระทบ



ได้รับผลกระทบ



ไม่ได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ



บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทาง บัญชีและข้อผิดพลาด	ขยายความเรื่อง “การเปลี่ยนแปลงนโยบายการ บัญชี” กรณีไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบ ที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชีได้	✗	
		ขยายความเรื่อง "การเปลี่ยนวิธีวัดมูลค่า PPE"	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
6	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	แก้ไข "นิยามเงินสด"	✗	
7	ลูกหนี้	เพิ่มเรื่อง "การรับรู้รายการหนี้สูญได้รับคืน" เป็น รายได้อื่นๆ ในงบกำไรขาดทุน	✗	เป็นไปตามประกาศสภาฯ เดิม
8	สินค้าคงเหลือ	เพิ่มเรื่อง "การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของ - ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่า ไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยวแล้ว และผลิตภัณฑ์จากแร่ - นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์"	✓ เฉพาะ กลุ่มเท่านั้น	แต่เป็นข้อมูลที่กิจการใช้ ดำเนินงานอยู่ปัจจุบัน
9	เงินลงทุน	เพิ่มนิยาม “เงินลงทุนในบริษัทย่อย” (กรณีบริษัทใหญ่ ถือว่าไม่มีอำนาจการควบคุม) และ “ต้นทุนการทำ รายการ"	✗	เป็นการขยายความ/ ยกตัวอย่าง



บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
10	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	เพิ่มเรื่อง "การวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาใหม่"	✗	เป็นไปตามประกาศสภาฯ เดิม
		เพิ่มเรื่อง "ที่ดินอาจมีอายุการใช้ประโยชน์จำกัด"	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	
		เพิ่มเรื่อง "การใช้มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์แทนประมาณราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขาย"	✗	เป็นไปตามประกาศสภาฯ เดิม
		แก้ไขเรื่อง "การจัดประเภทรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย"	✓	แต่เฉพาะเรื่องการจัดประเภทรายการ (หมุนเวียน/ไม่หมุนเวียน) เท่านั้น
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	แก้ไขเรื่อง "อายุการใช้ประโยชน์สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน"	✗	เปิดทางเลือกให้กิจการสามารถกำหนดอายุของสินทรัพย์ได้มากกว่าเดิม (จากเดิม 10 ปีเป็นไม่เกิน 10 ปี)
		เพิ่มเรื่อง "ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการกำหนดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน"	✗	เป็นเพียงตัวอย่างปัจจัยที่ใช้กำหนดอายุของสินทรัพย์
12	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	เพิ่มเรื่อง "การวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม"	✗	เป็นไปตามประกาศสภาฯ เดิม

ภาพรวมการแก้ไขและผลกระทบ



ได้รับผลกระทบ



ไม่ได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ



บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
13	ต้นทุนการกู้ยืม	ไม่มีการแก้ไข		
14	สัญญาเช่า	แก้ไขคำศัพท์จาก “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน”	✗	
15	ภาษีเงินได้	ไม่มีการแก้ไข		
16	ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	เพิ่มเรื่อง “สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น”	✗	เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน	ไม่มีการแก้ไข		
18	รายได้	เพิ่มเรื่อง "โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า"	✗	เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
		เพิ่มเรื่อง "ข้อบ่งชี้ในการพิจารณาการเป็น 'ตัวการ-ตัวแทน'"	✗	เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
19	การรับรู้รายได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์	ไม่มีการแก้ไข		
20	สัญญาก่อสร้าง	ไม่มีการแก้ไข		

ภาพรวมการแก้ไขและผลกระทบ



ได้รับผลกระทบ



ไม่ได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ



บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	แก้ไขและเพิ่มนิยาม+หลักการ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการใหม่ที่เพิ่มในบทอื่น เช่น การแปลงค่าสินทรัพย์ที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม/ การแปลงค่าของรายการ OCI เป็นต้น	✗	เป็นการปรับปรุงเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการใหม่ที่เพิ่มในบทอื่น
		เพิ่มเรื่อง “การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสาขา”	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	แต่เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
		เพิ่มเรื่อง “การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศในงบการเงินรวมหรืองบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย”	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
		เพิ่มเรื่อง “สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน”	✗	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
		ตัดเรื่อง "การแปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน (อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อและที่ธนาคารขาย)"	✗	ยังสามารถปฏิบัติตามเดิมได้
22	เกษตรกรรม	เลือกวิธีวัดมูลค่าได้ระหว่าง (1) วิธีราคาทุน หรือ (2) วิธีมูลค่ายุติธรรม	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	แต่เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
23	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	ถือปฏิบัติคล้ายกับ TAS 20	✗	เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน

ภาพรวมการแก้ไขและผลกระทบ



ได้รับผลกระทบ



ไม่ได้รับผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญ



บทที่	เรื่อง	รายละเอียด	ผลกระทบ	เหตุผล
24	อนุพันธ์	เลือกวิธีทางบัญชีได้ 4 วิธี (1) เปิดเผยข้อมูลเฉพาะรายการคงเหลือ (2) รับรู้ด้วยวิธีการอย่างง่าย (3) รับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม (4) รับรู้ด้วยวิธีการบัญชีป้องกันความเสี่ยง	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม (แต่เป็นข้อมูลซึ่งกิจการมีอยู่แล้ว ไม่ได้มีภาระใดๆ เพิ่ม)
25	การรวมธุรกิจ	(สำหรับกรณีที่เข้านิยามธุรกิจ) เลือกวิธีบันทึกได้ 2 วิธี (1) การซื้อสินทรัพย์ (2) วิธีซื้อตาม TFRS 3 เว้นแต่เรื่องค่าความนิยม หรือวิธีตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	แต่เป็นวิธีการที่กิจการใช้อยู่ปัจจุบัน
26	การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	ถือปฏิบัติตาม TFRS 6 (เว้นแต่เรื่องการลดลงของมูลค่า)	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	แต่เป็นข้อมูลซึ่งกิจการจัดทำภายใน
27	ข้อตกลงสัมปทานบริการ	สามารถเลือกถือปฏิบัติคล้ายกับ TFRIC 12	✓ เฉพาะกลุ่มเท่านั้น	เป็นทางเลือกไม่บังคับทำ
28	วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	ให้ข้อยกเว้นในการนำมาใช้ครั้งแรกในแต่ละหลักการ	✓	หากเลือกปฏิบัติตามหลักการใหม่



คำถาม – คำตอบ (Q&A) เกี่ยวกับ TFRS for NPAsEs (ปรับปรุง 2565)





THANK YOU



<https://www.tfac.or.th>



@TFAC.FAMILY



tfac@tfac.or.th



<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>



[https:// www.youtube.com/TFACFamily](https://www.youtube.com/TFACFamily)



02 685 2500

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.