

## ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้อ้างอิงตาม Part B ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560

ตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจนี้อ้างอิงตาม Part B ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560

(Part B: Illustrative Examples and Implementation Guidance (Bound volume 2018 Consolidated without early application))

อ้างอิง Part B: (D2): Regular way purchase or sale of a financial asset

วันที่เผยแพร่: 25 กุมภาพันธ์ 2562

### D.2 การซื้อหรือการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวิธีปกติ

D.2.1 วันที่มีการตกลงวันซื้อขายหรือวันที่มีการส่งมอบ: มูลค่าที่ใช้บันทึกการขายซื้อ การบันทึกบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขาย หรือวันที่มีการส่งมอบเกี่ยวข้องกับการซื้อสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 อย่างไร?

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการใช้หลักการบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขายหรือวันที่มีการส่งมอบ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับการซื้อสินทรัพย์ทางการเงิน ณ วันที่ 29 ธันวาคม 20x1 บริษัทตกลงซื้อสินทรัพย์ทางการเงินมูลค่า 1,000 บาท ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อ โดยต้นทุนการทำรายการไม่มีสาระสำคัญ ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 (วันสิ้นสุดรอบปีบัญชี) และวันที่ 4 มกราคม 20x2 (วันส่งมอบ) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เท่ากับ 1,002 บาท และ 1,003 บาท ตามลำดับ โดยมูลค่าที่ใช้บันทึกสินทรัพย์ทางการเงินจะขึ้นอยู่กับการจัดประเภทสินทรัพย์ และการเลือกใช้หลักการบัญชีระหว่างวันที่มีการตกลงซื้อขายหรือวันที่มีการส่งมอบ ตามที่แสดงในตารางด้านล่าง

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบ			
ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัด มูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อื่น	สินทรัพย์ทางการเงิน ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรมผ่านกำไร หรือขาดทุน
<b>29 ธันวาคม 20x1</b>			
สินทรัพย์	-	-	-
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	-	-	-
<b>31 ธันวาคม 20x1</b>			
ลูกหนี้	-	2	2
สินทรัพย์	-	-	-
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	-	-	-
กำไรขาดทุน			
เบ็ดเสร็จอื่น (การ	-	(2)	-
ปรับมูลค่ายุติธรรม)			
กำไรขาดทุนสะสม			
(ผ่านกำไรหรือ	-	-	(2)
ขาดทุน)			
<b>4 มกราคม 20x2</b>			
ลูกหนี้	-	-	-
สินทรัพย์	1,000	1,003	1,003
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	-	-	-
กำไรขาดทุน			
เบ็ดเสร็จอื่น (การ	-	(3)	-
ปรับมูลค่ายุติธรรม)			
กำไรขาดทุนสะสม			
(ผ่านกำไรหรือ	-	-	(3)
ขาดทุน)			

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขาย			
ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัด มูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อื่น	สินทรัพย์ทางการเงิน ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรมผ่านกำไร หรือขาดทุน
<b>29 ธันวาคม 20x1</b>			
สินทรัพย์	1,000	1,000	1,000
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	(1,000)	(1,000)	(1,000)
<b>31 ธันวาคม 20x1</b>			
ลูกหนี้	-	-	-
สินทรัพย์	1,000	1,002	1,002
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	(1,000)	(1,000)	(1,000)
กำไรขาดทุน			
เบ็ดเสร็จอื่น(การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	(2)	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	-	-	(2)
<b>4 มกราคม 20x2</b>			
ลูกหนี้	-	-	-
สินทรัพย์	1,000	1,003	1,003
ทางการเงิน			
หนี้สินทางการเงิน	-	-	-
กำไรขาดทุน			
เบ็ดเสร็จอื่น(การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	(3)	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	-	-	(3)

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

D.2.2 วันที่มีการตกลงซื้อขายหรือวันที่มีการส่งมอบ: มูลค่าที่ใช้บันทึกการขาย

การบันทึกบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขาย หรือวันที่มีการส่งมอบเกี่ยวข้องกับการขายสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 อย่างไร?

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการใช้หลักการบัญชีตามวันที่มีการซื้อขาย และวันที่มีการส่งมอบตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับการขายสินทรัพย์ทางการเงิน ณ วันที่ 29 ธันวาคม 20x2 (วันซื้อขาย) บริษัทเข้าทำสัญญาขายสินทรัพย์ทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,010 บาท โดยที่มีการส่งมอบสินทรัพย์ทางการเงินหนึ่งปีก่อนหน้า ด้วยมูลค่าเท่ากับ 1,000 บาท และมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 1,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 20x2 (วันสิ้นสุดรอบปีบัญชี) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินเท่ากับ 1,012 บาท และ ณ วันที่ 4 มกราคม 20x3 (วันส่งมอบ) มูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,013 บาท ทั้งนี้มูลค่าที่ใช้บันทึกบัญชีขึ้นอยู่กับการจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงิน และการเลือกใช้หลักการบัญชีระหว่างวันที่มีการซื้อขาย หรือวันที่มีการส่งมอบ ตามที่แสดงในตารางด้านล่าง (ไม่ได้คำนึงถึงค่าเผื่อผลขาดทุนและรายได้ดอกเบี้ยจากสินทรัพย์ทางการเงิน ในตัวอย่างนี้)

ทั้งนี้จะไม่มีการบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่ถูกขายตามวิธีปกติในงบการเงินระหว่างที่มีการวันขายและวันที่มีการส่งมอบ แม้ว่าบริษัทจะใช้การบัญชีวันที่มีการส่งมอบ เนื่องจากสิทธิในการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของผู้ขายสิ้นสุดลงตั้งแต่วันที่มีการตกลงซื้อ

การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบ			
ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
29 ธันวาคม 20x2			
ลูกหนี้	-	-	-
สินทรัพย์ทางการเงิน	1,000	1,010	1,010
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (การปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	10	-
กำไรขาดทุนสะสม			

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบ			
ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัด มูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อื่น	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรมผ่านกำไรหรือ ขาดทุน
(ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	-	-	10
<b>31 ธันวาคม 20x2</b>			
ลูกหนี้	-	-	-
สินทรัพย์ ทางการเงิน	1,000	1,010	1,010
กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น (การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	10	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	-	-	10
<b>4 มกราคม 20x3</b>			
กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น (การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	-	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	10	10	10

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขาย			
ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัด มูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อื่น	สินทรัพย์ทางการเงินที่ วัดมูลค่าด้วยมูลค่า ยุติธรรมผ่านกำไรหรือ ขาดทุน
<b>29 ธันวาคม 20x2</b>			
ลูกหนี้	1,010	1,010	1,010
สินทรัพย์ ทางการเงิน	-	-	-
กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น (การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	-	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	10	10	10
<b>31 ธันวาคม 20x2</b>			
ลูกหนี้	1,010	1,010	1,010
สินทรัพย์ ทางการเงิน	-	-	-
กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น (การ ปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	-	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือ ขาดทุน)	10	10	10

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ยอดคงเหลือ	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	สินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน
<b>4 มกราคม 20x3</b>			
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (การปรับมูลค่ายุติธรรม)	-	-	-
กำไรขาดทุนสะสม (ผ่านกำไรหรือขาดทุน)	10	10	10

**D.2.3 การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบ: การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่ใช่เงินสด**

ถ้าบริษัทรับรู้การขายสินทรัพย์ทางการเงินตามวันที่มีการส่งมอบ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่จะได้รับเพื่อแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่ใช่เงินสดที่ขายออกไปจะถูกรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ย่อหน้าที่ 5.7.4 หรือไม่?

การรับรู้ขึ้นอยู่กับหลักการบัญชีของสินทรัพย์ที่จะได้รับ ถ้าเลือกใช้การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่จะได้รับตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 อย่างไรก็ตาม ถ้าบริษัทเลือกใช้การบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขายกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จะได้รับสินทรัพย์นั้นจะถูกรับรู้ในวันที่มีการตกลงซื้อขาย ตามที่อธิบายในมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 ย่อหน้าที่ B3.1.15 ซึ่งจะต้องบันทึกหนี้สินในจำนวนที่เท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทางการเงินที่จะส่งมอบ

ตัวอย่าง : ณ วันที่ 29 ธันวาคม 20x2 (วันซื้อขาย) บริษัท A ได้ทำสัญญาขายตัวเงินรับ A ซึ่งวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนตัดจำหน่าย โดยจะแลกเปลี่ยนกับหุ้นกู้ B ที่มีวัตถุประสงค์ในการถือไว้เพื่อค้า และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม โดย ณ วันที่ 29 ธันวาคม สินทรัพย์ทั้งสองมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,010 บาท ขณะที่ราคาทุนตัดจำหน่ายของตัวเงินรับ A เท่ากับ 1,000 บาท ทั้งนี้ บริษัท A ใช้การบัญชีตามวันที่มีการส่งมอบสำหรับสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนตัดจำหน่าย และใช้การบัญชีตามวันที่มีการตกลงซื้อขายสำหรับสินทรัพย์ที่วัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมและถือไว้เพื่อค้า โดย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 (วันสิ้นสุรอบปีบัญชี) มูลค่ายุติธรรมของตัวเงินรับเท่ากับ 1,012 บาท ขณะที่มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้เท่ากับ 1,009 บาท และ ณ วันที่ 4 มกราคม 20X3 มูลค่ายุติธรรมของตัวเงินรับเท่ากับ 1,013 บาท ขณะที่มูลค่ายุติธรรมของหุ้นกู้ B เท่ากับ 1,007 บาท ซึ่งจะมีการบันทึกบัญชีดังนี้:

ตัวอย่างประกอบความเข้าใจนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

29 ธันวาคม 20X2

หน่วย: บาท

Dr. หุ้นกู้ B

1,010

Cr. เจ้าหนี้

1,010

31 ธันวาคม 20X2

หน่วย: บาท

Dr. ขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรม

1

Cr. หุ้นกู้ B

1

4 มกราคม 20X3

หน่วย: บาท

Dr. เจ้าหนี้

1,010

Dr. ขาดทุนจากการปรับมูลค่ายุติธรรม

2

Cr. ตัวเงินรับ A

1000

Cr. หุ้นกู้ B

2

Cr. กำไรที่เกิดขึ้นจริง

10