- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

เดือนมกราคม 2560

เรื่อง : การจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบ	
ถาม :	ขอสอบถามเรื่อง การจัดทำงบการเงินที่ต้องมีการเปรียบเทียบงบการเงินปีปัจจุบันกับงบการเงินปีก่อน แต่เนื่องจากในปี 2559 นิติบุคคลได้มีการจดทะเบียนแปรสภาพจากห้างหุ้นส่วนจำกัดมาเป็นบริษัทจำกัด ดังนั้น การจัดทำงบการเงินที่ต้องมีการเปรียบเทียบงบการเงินในส่วนของ "ทุน" ในหมวด หนี้สินและส่วนของเจ้าของ จะทำการแสดงรายการอย่างไร และ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น จะแสดงรายการอย่างไร
ตอบ :	ตามที่ท่านได้ถามมานั้น เนื่องจากทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนและทุนเรือนหุ้นของผู้ถือหุ้นเป็นรายการที่มีความแตกต่างในทางกฎหมาย จึงไม่สามารถจัดประเภทเป็นรายการเดียวกันที่ใช้ในการเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้น หากในระหว่างปี มีการจดทะเบียนแปรสภาพจากห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นบริษัทจำกัด กิจการต้องลงรายการในบัญชีตามเนื้อหาของรายการที่เกิดขึ้น เช่น Dr. ทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน Cr. ทุนเรือนหุ้น และแสดงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจากทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน มาเป็นทุนเรือนหุ้นในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดในแบบที่ 2 ของรูปแบบรายการย่อที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนด (ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. ๒๕๕๔) และควรเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับการแปรสภาพดังกล่าวเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเนื้อหาสาระของรายการได้ถูกต้องยิ่งขึ้น ทั้งนี้ สามารถศึกษารายละเอียดในข้อกฎหมายได้ที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ หรือประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. ๒๕๕๔ (ข้อ 2.2 (7)) อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการนำส่งงบการเงินในปัจจุบัน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กำหนดให้กิจการนำส่งผ่านระบบการนำส่งงบการเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (DBD e-Filing) และเพื่อมิให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ดังนั้น ขอให้ท่านปรึกษาหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการกรอกข้อมูลรายการดังกล่าวในงบการเงินตามระบบการนำส่งงบการเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (DBD e-Filing) เพื่อมิให้มีปัญหาในการนำส่งงบการเงินต่อกระทรวงพาณิชย์ และขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการซึ่งเป็นผู้ที่มีข้อมูลมากกว่าเพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องยิ่งขึ้น

- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

เดือนมิถุนายน – กรกฎาคม 2559

เรื่อง : การจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ IE ที่ไม่ได้เป็น PAE	
ถาม :	บริษัทเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(NPAEs) ที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ ทำธุรกิจด้านการลงทุนเป็นหลัก และทำธุรกิจให้เช่าสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์และซื้อมาขายไป เป็นส่วนน้อย ในส่วนการด้านการลงทุนนั้น บริษัทมีการลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วมซึ่งหากพิจารณาตาม TFRS for SMEs(2015) บริษัทต้องจัดทำงบการเงินรวมใช่หรือไม่ ขอเรียนถามดังนี้ 1. ใน TFRS 10 มีข้อยกเว้นให้บริษัทที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม แล้วสำหรับ TFRS for SMEs จะมีข้อยกเว้นเหมือน TFRS 10 ได้หรือไม่ 2. หากไม่มีข้อยกเว้น กรณีที่ต้องจัดทำงบการรวม ซึ่งบริษัทย่อยอยู่ในต่างประเทศ รอบบัญชีของบริษัทแม่และบริษัทย่อยตรงกันคือ 31 ธันวาคม ทุกปีจะได้งบการเงินที่ผ่านการรับรองโดยผู้ตรวจสอบประมาณเดือนกรกฎาคมของปีถัดไป บริษัทสามารถนำงบการเงินที่ยังไม่ผ่านผู้ตรวจสอบมาจัดทำงบการเงินรวมได้หรือไม่ หากไม่ได้ควรปฏิบัติอย่างไร
ตอบ :	ขอเรียนตอบคำถามท่านสมาชิกดังนี้ 1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs) ฉบับปัจจุบัน หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) ที่กำลังจะออกยังกำหนดให้ต้องจัดทำงบการเงินรวมหากมีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเช่นเดิม ยังไม่ได้มีข้อยกเว้นในกรณีของกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน (IE) 2. ในกรณีที่กิจการนำงบการเงินที่ยังไม่ได้ผ่านการตรวจสอบมาใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ได้ระบุข้อกำหนดดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน แต่มาตรฐานได้กำหนดคุณภาพของรายงานทางการเงินตามกรอบแนวคิดสำหรับการทำรายงานทางการเงินที่กำหนดว่างบการเงินต้องไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดในสาระสำคัญ ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีของบริษัทใหญ่มีหน้าที่ต้องตรวจสอบตัวเลขทางการเงินของบริษัทย่อยที่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมด้วยตนเอง แต่หากไม่สามารถปฏิบัติได้เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตด้วยกรณีใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวเปลี่ยนไปจากการแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข (ขึ้นอยู่กับระดับความมีนัยสำคัญของตัวเลขทางการเงินของบริษัทย่อยแห่งนั้น) ในกรณีที่กิจการไม่มั่นใจในตัวเลขดังกล่าวและตัดสินใจไม่นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการแสดงความเห็นเปลี่ยนไปจากการแสดงความเห็น

• **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**	
	อย่างไม่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกันต่อกรณีที่กิจการไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ต้องจัดทำงบการเงินรวม ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการ ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้และความเข้าใจในกลุ่มกิจการได้ดีกว่า เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องและชัดเจนยิ่งขึ้น
เรื่อง : สอบถามการตรวจสอบนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร	
ถาม :	บริษัทได้รับงานตรวจสอบจากนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร ซึ่งพบประเด็นปัญหาดังนี้ 1. นิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร จัดตั้งตั้งแต่ปี 2552 - ไม่เคยส่งงบการเงินกับกรมที่ดินตาม พรบ. (พระราชบัญญัติ การจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543) แต่ต้องการส่งงบการเงินให้กับกรมที่ดิน จึงให้ส่งงบการเงินเฉพาะของปี 2558 ซึ่งกรมที่ดินไม่ติดใจและให้ส่งงบการเงินย้อนหลัง รวมทั้งไม่มีประเด็นความผิดในเรื่องดังกล่าว - จากประเด็นดังกล่าว ทำให้มีข้อสงสัยเกี่ยวกับยอดยกมา แต่ทางนิติบุคคลได้จัดทำบัญชีรายรับรายจ่าย และงบการเงินการเงินสำหรับประชุมประจำปีเป็นประจำทุกปีอยู่แล้ว ดังนั้น ยอดยกมาได้มีการยกยอดจากงบการเงินที่ผ่านการประชุมจากลูกบ้านทุกปีเป็นประจำอยู่แล้ว แต่ไม่ผ่านการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบยอดยกมาสามารถตรวจทานได้ แต่ระดับความเชื่อมั่นมีเพียง 50% เท่านั้น ในกรณีนี้ทางปฏิบัติสามารถส่งงบการเงินเฉพาะปี 2558 เท่านั้นได้ใช่หรือไม่ 2. จากการตรวจสอบพบว่ามีทรัพย์ส่วนกลางที่รับโอนจากโครงการมายังนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรตามที่ พรบ. ได้กำหนดไว้ แต่ทางนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรต้องการแสดงทรัพย์ส่วนกลางในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่ต้องการแสดงทรัพย์ส่วนกลาง ไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งทางนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรให้เหตุผลการแสดงดังกล่าวว่ามาจากคำแนะนำของเจ้าหน้าที่กรมที่ดิน และนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรส่วนใหญ่ที่มิใช่เป็นการดำเนินการโดยบริษัท เช่น นิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรที่จัดตั้งขึ้นเอง ภายในหมู่บ้าน จะไม่มีการแสดงทรัพย์ส่วนกลางเป็นสินทรัพย์ของนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร เนื่องจากยุ่งยากในการทำการประเมินราคาทรัพย์ส่วนกลางทุกปี และจากการหาข้อมูลในอินเตอร์เน็ต พบว่ามีบางนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรได้เปิดเผยทรัพย์ส่วนกลางไว้ในหมายเหตุ แต่ไม่บันทึกในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ในทางกฎหมายได้มีการโอนกรรมสิทธิ์เป็นของนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรแล้ว รวมถึงไม่มีการใส่ราคาของทรัพย์ส่วนกลางบางชนิด เช่น ป้อมยาม ในกรณีนี้ต้องแสดงทรัพย์ส่วนกลางในงบแสดงฐานะการเงินหรือไม่ การเปิดเผยอย่างเดียวเป็นการเพียงพอหรือไม่

• **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**	
	3. การให้บริการสาธารณประโยชน์ของนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร ต้องจัดทำบัญชีตาม PAEs หรือ NPAEs ในกรณีหมู่บ้านจัดสรร ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้หรือไม่ เพราะไม่มีมีผลกระทบต่อบุคคลอื่นเป็นวงกว้าง และให้บริการเฉพาะสมาชิกภายในหมู่บ้านเท่านั้น ส่วนในแง่ของกิจการอื่นตามกฎหมายเฉพาะ ในหลักเกณฑ์ของ PAEs อ่านไม่พบหลักเกณฑ์ใน พรบ.ในกรณีนี้สามารถจัดทำบัญชีตามมาตรฐาน NPAEs ได้หรือไม่ หากสามารถทำได้การประเมินราคาทรัพย์ส่วนกลางใหม่ ...เป็นวิธีการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องหรือไม่ จากประเด็นดังกล่าวข้างต้น ควรต้องปฏิบัติเช่นใด
ตอบ :	ขอเรียนตอบคำถามดังนี้ 1. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงินเฉพาะปีที่ได้รับการแต่งตั้งให้ตรวจสอบเท่านั้น คือปี 2558 อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการต้องจัดทำข้อมูลทางการเงินเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนด้วย ดังนั้น หากกิจการมิได้จัดทำข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อน โดยจะนำเสนอเฉพาะงบการเงินปี 2558 เพียงปีเดียว และไม่จัดทำข้อมูลทางการเงินเปรียบเทียบสำหรับปีก่อน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวที่อาจเปลี่ยนแปลงไปจากแบบไม่มีเงื่อนไข ต่อกรณีที่มิได้จัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กิจการเลือกใช้ อีกทั้งผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบยอดยกมาของงบการเงินปี 2558 ว่าไม่มีรายการที่แสดงขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยหากผู้สอบบัญชีไม่สามารถเชื่อมั่นในการตรวจสอบยอดยกมา ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวที่อาจเปลี่ยนแปลงไปจากแบบไม่มีเงื่อนไข 2. TFRS for NPAEs ย่อหน้าที่ 24 และ 26 กำหนดให้กิจการรับรู้และวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์โดยใช้ราคาทุน เมื่อกิจการคาดว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต(มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี)จากสินทรัพย์นั้น และสามารถวัดมูลค่าราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้นกิจการต้องพิสูจน์ก่อนว่าสินทรัพย์ส่วนกลางดังกล่าวเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตาม TFRS for NPAEs หรือไม่ หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่าราคาทุนที่ทำให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินส่วนกลางได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจไม่สามารถรับรู้รายการดังกล่าวในงบแสดงฐานะการเงินได้ ทั้งนี้ การที่กิจการได้รับสินทรัพย์ส่วนกลางย่อมน่าจะหาหลักฐานในการวัด

- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

มูลค่าราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยหากสินทรัพย์ส่วนกลางดังกล่าวสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีความเป็นไปค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี แต่กิจการไม่รับรู้รายการสินทรัพย์ส่วนกลางเป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน และนำไปเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพียงอย่างเดียว ถือว่ากิจการปฏิบัติไม่เป็นไปตาม TFRS for NPAEs ที่กิจการเลือกใช้ อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจเพิ่มขึ้น และไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดเป็นสิ่งที่สามารถทำได้ โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขว่ากิจการต้องพิจารณาเกณฑ์การรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ตามมาตรฐานก่อนว่าเข้าเงื่อนไขหรือไม่ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ให้ความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือไม่

ในบางกรณี หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ก็เป็นไปได้ที่กิจการจะจัดทำทะเบียนสินทรัพย์เพื่อควบคุมสินทรัพย์ภายในกิจการ โดยรวมสินทรัพย์ส่วนกลางที่ได้รับมาตาม พรบ. ดังกล่าว แต่มิได้รับรู้ราคาทุนก็สามารถทำได้ (รับรู้ด้วยยอด 0 บาทในทะเบียนสินทรัพย์ ซึ่งจะแสดงเป็นส่วนหนึ่งในทั้งงบแสดงฐานะการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วยยอด 0 บาทเช่นกัน) เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่ามีสินทรัพย์ใดบ้างที่กรรมสิทธิ์เป็นของกิจการ โดยกิจการมิได้จ่ายเงินเพื่อซื้อทรัพย์สินนั้นมา

3. การพิจารณาว่านิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรเป็นกิจการมีส่วนได้เสียสาธารณะหรือไม่เป็นการใช้ดุลยพินิจของนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรเอง โดยพิจารณาตามย่อหน้าที่ 6 ของ TFRS for NPAEs หากพิจารณาแล้วไม่เข้าเกณฑ์ใด ๆที่เป็น PAEsในย่อหน้าที่ 6 ให้ถือว่ากิจการเป็น NPAEs ซึ่งสามารถใช้ TFRS for NPAEs หรือ TFRSs for PAEs ฉบับใหญ่ก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน

โดยหากกิจการเลือกใช้ TFRS for NPAEs นั้น TFRS for NPAEs มิได้กำหนดให้ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่ ดังนั้น กิจการไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์ส่วนกลางโดยใช้วิธีการประเมินราคาได้ โดยกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ส่วนกลางด้วยวิธีราคาทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินส่วนกลางเท่านั้น ยกเว้นกรณีของการนำทรัพย์สินไปแลกเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์ส่วนกลางนั้น ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 128 ของ TFRS for NPAEs

ทั้งนี้ขอให้ท่านปรึกษาผู้สอบบัญชีของกิจการซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจในกิจการและมีข้อมูลที่มากกว่า เพื่อให้ได้รับคำตอบที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น

- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

เดือนพฤษภาคม 2559

เรื่อง : เงินลงทุนตามการตีความ TFRS for NPAEs	
ถาม :	บริษัท ก ได้ลงทุนในกองทุนรวม โดยซื้อขายผ่านบริษัทหลักทรัพย์แห่งหนึ่ง โดยลงทุนประมาณคิดเป็นร้อยละ 25 โดย ณ วันลงทุน ลงทุน จำนวน 600 ล้านบาท ทางฝ่ายบัญชีได้บันทึกในราคาทุน บวก ค่านายหน้า และ ณ วันสิ้นปี ได้รับหนังสือการแจ้งยอดจากบริษัทหลักทรัพย์ ในราคามูลค่ายุติธรรม จำนวน 400 ล้านบาท **คำถาม** 1. บริษัท ควรบันทึกเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมในกรณีนี้ เข้าตามมาตรฐานย่อหน้าที่ 109 ได้หรือไม่ เนื่องจากเป็นกองทุนรวมและลงทุนร้อยละ 25 มีส่วนในการออกเสียงและกำหนดนโยบาย และควรรับรู้ในราคาทุน ในวันสิ้นปี ต้องปรับมูลค่าลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ค่าเผื่อการลดลง คือมีหลักฐานจากบริษัท หลักทรัพย์ ในการแจ้งรับรองยอด ตรงนี้เข้าตามมาตรฐานบัญชีบทที่ 9 ย่อหน้าที่ 117 หรือไม่ 2. ในกรณีเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย เข้าหรือไม่ตามหลักเกณฑ์นี้ ทางบัญชีตอน ณ วันสิ้นปี ต้องบันทึก ในราคามูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ในการตีความเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ได้หรือไม่ 3. ขอสอบถามว่า ในกรณีข้อบ่งชี้ว่า เงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ติดต่อกันเป็นเวลานานตีความว่าอย่างไร (ใช้ระยะเวลากี่ปีในการตีความหรือว่า ลงทุนต้นปี และสิ้นปีมูลค่าลดลงตีความแบบนี้ได้หรือไม่) ตามย่อหน้าที่ 117 และมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นความน่าเชื่อถือผู้ออกตราสารลดลงตรงนี้ หลักฐานนี้ คือ การรับรองยอดจากบริษัทหลักทรัพย์ตีความแบบนี้ถูกต้องหรือไม่ ถ้าในกรณีตีความเป็นเงินทุนในบริษัทร่วมต้องรับรู้ ณ วันสิ้นปี คือ ราคาทุนหักค่าเผื่อการลดลง ในกรณีนี้ตีความได้ว่าต้องเป็นมูลค่ายุติธรรมเหมือนกันหรือไม่
ตอบ :	ต่อข้อถามของท่าน.. บริษัท ก ได้ลงทุนในกองทุนรวมโดยซื้อขายผ่านบริษัทหลักทรัพย์แห่งหนึ่ง โดยลงทุนประมาณคิดเป็นร้อยละ 25 โดย ณ วันลงทุน ลงทุนจำนวน 600 ล้านบาท ทางฝ่ายบัญชีได้บันทึกบัญชี ในราคาทุน บวก ค่านายหน้า และ ณ วันสิ้นปี ได้รับหนังสือการแจ้งยอดจากบริษัทหลักทรัพย์ ในราคามูลค่ายุติธรรม จำนวน 400 ล้านบาท ขอเรียนโดยอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) จากคำถามแต่ละข้อดังนี้ 1. บริษัท ควรบันทึกเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วมในกรณีนี้ เข้าตามมาตรฐานย่อหน้าที่ 109 ได้หรือไม่ เนื่องจากเป็นกองทุนรวมและลงทุนร้อยละ 25 มีส่วนในการออกเสียงและกำหนดนโยบาย และควรรับรู้ในราคาทุน ในวันสิ้นปี ต้องปรับมูลค่าลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ค่า

- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

เผื่อการลดลง คือมีหลักฐานจากบริษัท หลักทรัพย์ ในการแจ้งรับรองยอด ตรงนี้เข้าตามมาตรฐานบัญชีบทที่ 9 ย่อหน้าที่ 117 หรือไม่

คำตอบ : เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามย่อหน้าที่ 109 หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนถือว่ามีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน เมื่อผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียง อย่างน้อยร้อยละ 20 ในกิจการที่ไปลงทุนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ยกเว้นในกรณีที่ผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น

หากกิจการพิจารณาแล้ว เป็นไปตามคำนิยามดังกล่าว เงินลงทุนดังกล่าวจัดประเภทเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม และต้องรับรู้มูลค่า ณ วันสิ้นงวดตามย่อหน้าที่ 114 ซึ่งระบุว่า "กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือ เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของ มูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน" ดังนั้นหนังสือแจ้งรับรองยอดถือเป็นหลักฐานส่วนหนึ่ง แต่อาจไม่ทั้งหมด เนื่องจากกิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการลดมูลค่าดังกล่าว ตามย่อหน้าที่ 117 ซึ่งกำหนดให้ต้องมีลักษณะของการลดมูลค่าลงอย่างถาวรจึงจะรับรู้เป็นขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน

2.ในกรณีเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย เข้าหรือไม่ตามหลักเกณฑ์นี้ทางด้านบัญชี ณ วันสิ้นปี ต้องบันทึก ในราคามูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ในการตีความเป็นหลักทรัพย์เผื่อขาย ได้หรือไม่

คำตอบ : กิจการต้องพิจารณาก่อนว่าเงินลงทุนนั้นเป็นเงินลงทุนประเภทใดตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ซึ่งตามย่อหน้าที่ 105 และ 106

ทั้งนี้ตามย่อหน้าที่ 106 ระบุว่า เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 105 เว้นแต่ว่าตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการตีความแล้ว เป็นไปตามคำนิยามเงินลงทุนในบริษัทร่วมแล้ว ก็ไม่ใช่เงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย

หากกิจการตีความเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย ให้รับรู้มูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 113 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน

3. ขอสอบถามว่า ในกรณีข้อบ่งชี้ว่า เงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ติดต่อกันเป็นเวลานาน ตีความว่าอย่างไร (ใช้ระยะเวลากี่ปีในการตีความหรือว่า ลงทุนต้นปี และสิ้นปีมูลค่าลดลงตีความแบบนี้ได้หรือไม่) ตามย่อหน้าที่ 117 และมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นความ

- **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)**

น่าเชื่อถือผู้ออกตราสาร ลดลง ตรงนี้ หลักฐานนี้ คือ การรับรองยอดจากบริษัทหลักทรัพย์ ตีความแบบนี้ ถูกต้องไหม

คำตอบ : ในย่อหน้าที่ 117 มาตรฐานเขียนเป็นเพียงกรอบกว้าง ๆ (Principle-based) มิได้กำหนดเป็นตัวเลขที่ชัดเจน (Rule-based) ดังนั้นกิจการและผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินการลดมูลค่าลงอย่างถาวรจากหลักฐานรอบด้านที่แสดงให้เห็นว่าดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลง อย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน ความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ ที่อาจมิใช่แค่หนังสือแจ้งรับรองยอดเพียงอย่างเดียว แต่อาจรวมถึงสถานการณ์อื่นด้วย ที่แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนดังกล่าวลดลง เช่น กิจการที่ออกหลักทรัพย์ประสบปัญหาทางการเงิน และผิดนัดชำระหนี้ เป็นต้น

4. ถ้าในกรณีตีความเป็นเงินทุนในบริษัทร่วม ต้องรับรู้ ณ วันสิ้นปีคือ ราคาทุน หัก ค่าเผื่อการลดลง ในกรณีนี้ตีความได้ว่า ต้องเป็นมูลค่ายุติธรรม เหมือนกันไหม

คำตอบ : หากบริษัทตีความเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม TFRS for NPAEs ย่อหน้าที่ 114 ไม่ได้กำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม แต่ให้แสดงด้วยราคาทุนหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน (ถ้ามี)

ในการพิจารณาค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า ตามย่อหน้าที่ 117 นั้น หากมีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลง อย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนดังกล่าวต่ำกว่าราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

อย่างไรก็ตาม TFRS for NPAEs ย่อหน้าที่ 52 ระบุว่าในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มิได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

52.1. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

52.2. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

52.3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้น ๆ

• มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ(TFRS for NPAEs)	
	ดังนั้น ในการประมาณผลขาดทุนดังกล่าว ในกรณีที่กิจการสามารถหามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ (Value-in-use) ได้อย่างน่าเชื่อถือ (ตามวิธีคำนวณที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์) กิจการอาจนำมูลค่าจากการใช้มาถือเป็นตัวแทนของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุน หากมูลค่าจากการใช้มีจำนวนสูงกว่าราคาขายหักต้นทุนในการขาย และนำมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนดังกล่าวมาคำนวณผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนนั้นต่อไป ทั้งนี้วิธีดังกล่าวมิได้ระบุใน TFRS for NPAEs แต่กิจการสามารถนำหลักการของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาใช้ได้ในกรณีนี้ ตามที่อ้างถึงย่อหน้าที่ 52 ข้างต้น

เดือนตุลาคม – ธันวาคม 2559

เรื่อง : การรับรู้ดอกเบี้ยของกิจการ NPAE	
ถาม :	การรับรู้ดอกเบี้ยของกิจการเช่าซื้อรถยนต์ ในบริษัทจำกัด ซึ่งเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) แต่เดิมรับรู้ดอกเบี้ยโดยวิธีเส้นตรง ยังคงทำได้อยู่หรือไม่? หรือปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) บังคับใช้วิธีลดต้นลดดอกเช่นเดียวกันกับบริษัทมหาชน
ตอบ :	การรับรู้ดอกเบี้ยของ NPAEs ใช้วิธีลดต้นลดดอกเช่นเดียวกับบริษัทมหาชนได้ ทั้งนี้ อ้างอิงจากย่อหน้าที่ 266 ของ NPAE กล่าวว่า 266. จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อทำให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ ดังนั้น ต้องใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (Effective interest rate) ในการรับรู้องค์ประกอบของจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายแต่ละงวดตามสัญญาเช่า ทั้งนี้สามารถศึกษาจากตัวอย่างการคำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงได้ในเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชีโดยนำเข้าสูตร excel

****