

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: Example 16—combined commodity price risk and foreign currency risk hedge (cash flow hedge/cash flow hedge combination)

วันที่เผยแพร่: 26 เมษายน 2562

การบัญชีป้องกันความเสี่ยงสำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวม (Hedge accounting for aggregated exposures)

IE 115 ตัวอย่างดังต่อไปนี้แสดงถึงกลไกการบัญชีป้องกันความเสี่ยงสำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวม

ตัวอย่างที่ 16 - การป้องกันโดยรวมของความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์และความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน (การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด/ การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดรวม)

#### ข้อมูลพื้นฐาน

IE 116 บริษัท ก. ต้องการป้องกันความเสี่ยงสำหรับการคาดการณ์ที่จะซื้อกาแฟ (ซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้นเมื่อสิ้นปีที่ 5) บริษัท ก. มีสกุลเงินหลัก เป็นสกุลเงินบาท (THB) กาแฟมีการซื้อขายในสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐ (USD) โดย บริษัท ก. มีความเสี่ยง ดังต่อไปนี้

ก) ความเสี่ยงด้านราคาของสินค้าโภคภัณฑ์: ความผันผวนในกระแสเงินสดในราคาซื้อซึ่งเกิดขึ้นจากความผันผวนของราคาซื้อขายทันที (spot price) ของกาแฟในสกุล USD และ

ข) ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน: ความผันผวนในกระแสเงินสด ซึ่งเกิดจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot exchange rate) ระหว่างสกุลบาท และสกุล USD

IE 117 บริษัท ก. ป้องกันความเสี่ยงโดยใช้กลยุทธ์การจัดการความเสี่ยงดังต่อไปนี้

- ก) บริษัท ก. ใช้สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า ในสกุล USD เพื่อป้องกันความเสี่ยงของการซื้อกาแฟ 4 งวด ก่อนการส่งมอบ ราคากาแฟที่บริษัท ก. จ่ายจริงแตกต่างจากราคาซื้อมาตรฐาน เนื่องจาก มีความแตกต่างของชนิดกาแฟ สถานที่ และการจัดส่ง<sup>11</sup> ซึ่งก่อให้เกิดความเสี่ยงของการเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ของราคากาแฟสองราคา (บางครั้งเรียกว่า basis risk) ซึ่งจะส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง บริษัท ก. ไม่ได้ป้องกันความเสี่ยงนี้เนื่องจากไม่คุ้มค่าหากพิจารณาต้นทุนที่ใช้ไปกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ
- ข) บริษัท ก. ป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน โดยป้องกันความเสี่ยงครอบคลุมเพียงแค่ 3 งวด ก่อนการส่งมอบ โดยบริษัท ก. พิจารณารู้นะเปิดต่อความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากความแตกต่างในการจ่ายซื้อกาแฟด้วยเงิน USD และกำไรหรือขาดทุนจากสัญญาซื้อขายล่วงหน้าของสินค้าโภคภัณฑ์ในสกุล USD เป็นฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนโดยรวม ดังนั้น บริษัท ก. ใช้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงด้านกระแสเงินสดในการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จากการซื้อกาแฟ และสัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า

IE 118 ตารางต่อไปนี แสดงข้อมูลสำหรับตัวอย่างที่ 16 (The “basis spread” เป็นความแตกต่างที่แสดงเป็นอัตราร้อยละ ระหว่างราคากาแฟที่ บริษัท ก. ซื้อจริง และราคากาแฟมาตรฐาน)

ตัวอย่างที่ 16 - พารามิเตอร์ (Parameters)					
งวดที่	1	2	3	4	5
อัตราดอกเบี้ยสำหรับอายุที่เหลือ (ในสกุลดอลลาร์สหรัฐ: USD)	0.26%	0.21%	0.16%	0.06%	0.00%
อัตราดอกเบี้ยสำหรับอายุที่เหลือ (ในสกุลบาท: THB)	1.12%	0.82%	0.46%	0.26%	0.00%
ราคาซื้อขายล่วงหน้า (USD/ปอนด์)	1.25	1.01	1.43	1.22	2.15
ส่วนต่างระหว่างราคากาแฟที่บริษัท ก. ซื้อจริง และราคากาแฟมาตรฐาน (Basis spread)	-5.00%	-5.50%	-6.00%	-3.40%	-7.00%
อัตราแลกเปลี่ยนทันที (spot USD/ spot THB)	30.0000	29.0000	31.0000	33.0000	32.0000

11 สำหรับวัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้ สมมติให้ความเสี่ยงที่ถูกป้องกันไม่ได้ถูกกำหนดจากองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งของความเสี่ยงของราคากาแฟมาตรฐาน ดังนั้น การป้องกันความเสี่ยงจึงครอบคลุมความเสี่ยงของราคากาแฟทั้งหมด

## การบันทึกบัญชี

IE 119 บริษัท ก. กำหนดการป้องกันความเสี่ยงเป็นการป้องกันความเสี่ยงด้านกระแสเงินสด สำหรับสองความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงต่อไปนี้<sup>12</sup>

- (ก) ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์ ระหว่างความผันผวนของกระแสเงินสดจากการคาดการณ์การซื้อกาแฟในสกุล USD อันเนื่องมาจากราคากาแฟ ที่กำหนดให้เป็นรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง และสัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้าในสกุล USD ที่กำหนดให้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (ความสัมพันธ์ลำดับแรก) ความสัมพันธ์ดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นในปลายงวดที่ 1 โดยมีระยะเวลาสิ้นสุดปลายงวดที่ 5 เนื่องจาก basis spread หรือความแตกต่างระหว่างราคากาแฟที่บริษัท ก. จ่ายซื้อกับราคากาแฟมาตรฐาน บริษัท ก. จึงกำหนดปริมาณกาแฟจำนวน 112,500 ปอนด์ (lbs.) เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง และ รายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง คือ ปริมาณกาแฟจำนวน 118,421 ปอนด์<sup>13</sup>
- (ข) ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน ระหว่างฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวมซึ่งกำหนดให้เป็นรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง และสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าซึ่งกำหนดให้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (ความสัมพันธ์ลำดับที่สอง) ความสัมพันธ์นี้ถูกกำหนดขึ้นในปลายงวดที่ 2 ซึ่งจะครบกำหนดในปลายงวดที่ 5 ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวมที่ถูกกำหนดให้เป็นรายการที่ได้รับการป้องกัน แสดงถึงความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งสืบเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน เปรียบเทียบกับอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าบนสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ณ วันสิ้นงวดที่ 2 (ซึ่งเป็นวันที่กำหนดให้มีการป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน) บนกระแสเงินสดสกุล USD โดยรวมของสองรายการที่ถูกกำหนดอยู่ในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์ นั่นคือ การคาดการณ์การซื้อกาแฟ และ สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า บริษัท ก. มีมุมมองระยะยาวว่า basis spread ระหว่างราคา

<sup>12</sup> ตัวอย่างนี้ มีสมมติฐานว่าสามารถดำเนินการครบตามเงื่อนไขในการทำบัญชีเพื่อป้องกันความเสี่ยง ตามที่กำหนดในมาตรฐาน (โปรดดู ย่อหน้า 6.4.1 ของ TFRS 9) คำอธิบายของการกำหนดความสัมพันธ์ด้านล่างนี้ จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ของความเข้าใจเกี่ยวกับตัวอย่างนี้เท่านั้น

<sup>13</sup> ตัวอย่างนี้ ค่าของ basis spread ณ เวลาที่กำหนดขึ้นนั้นเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับมุมมองระยะยาวของ บริษัท ก. ที่ระดับ basis spread (ร้อยละ -5) ซึ่งเป็นตัวกำหนดปริมาณการซื้อกาแฟที่แท้จริงที่บริษัทจะป้องกันความเสี่ยง อีกทั้งตัวอย่างข้างต้น มีสมมติฐานให้บริษัท ก. กำหนดเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงครอบคลุมทั้งหมดและกำหนดให้การซื้อกาแฟที่คาดการณ์ไว้มีความเป็นไปได้สูงที่จะเกิดขึ้นจริงตามที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง ส่งผลให้อัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยงเท่ากับ 1/ (ร้อยละ 100 - ร้อยละ 5) ทั้งนี้ บริษัทอื่นอาจปฏิบัติตามแนวทางที่แตกต่างกันสำหรับการพิจารณาระดับความเสี่ยงที่ต้องการทำการป้องกันความเสี่ยง ซึ่งอาจส่งผลให้อัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยงแตกต่างกันออกไป และอาจกำหนดให้น้อยกว่าเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงทั้งหมดได้ (โปรดดูย่อหน้า 6.4.1 ของ TFRS 9)

กาแฟที่บริษัทจ่ายซื้อกับราคาตลาดมาตรฐานไม่เปลี่ยนแปลงจากสิ้นงวดที่ 1 ดังนั้น ปริมาณกาแฟที่บริษัทใช้เป็นเครื่องมือในการป้องกันความเสี่ยง (จำนวนเงินสกุลต่างประเทศจำนวน USD 140,625 พันสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า) สะท้อนถึงความเสี่ยงในกระแสเงินสดซึ่งสัมพันธ์กับ basis spread ที่มีค่าเฉลี่ย -5% อย่างไรก็ตาม ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวมที่แท้จริงของบริษัท ก. ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงใน basis spread ด้วย เนื่องจาก basis spread มีการเคลื่อนไหวจาก -5% เป็น -5.5% ในงวดที่ 2 โดยฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวมของ บริษัท ก. ณ วันสิ้นงวดที่ 2 เท่ากับ USD 140,027

IE 120 ตารางต่อไปนี้จะแสดงมูลค่ายุติธรรมของอนุพันธ์ การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง และการคำนวณสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด และความไม่มีประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยง<sup>14</sup>

ตัวอย่างที่ 16 - การคำนวณ (Calculations)			งวดที่	1	2	3	4	5
<b>ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านราคาของสินค้าโภคภัณฑ์ (ความสัมพันธ์ลำดับแรก)</b>								
<b>สัญญาซื้อขายกาแฟล่วงหน้า</b>								
ปริมาณ (ปอนด์)	112,500							
ราคาซื้อขายล่วงหน้า (USD/ปอนด์)	1.25	ราคาซื้อขายล่วงหน้า (USD/ปอนด์)	1.25	1.01	1.43	1.22	2.15	
		มูลค่ายุติธรรม (USD)	-	(27,000)	20,250	(3,375)	101,250	
		มูลค่ายุติธรรม (THB)	-	(783,000)	627,750	(111,375)	3,240,000	
		การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม (THB)		(783,000)	1,410,750	(739,125)	3,351,375	
<b>การคาดการณ์การซื้อกาแฟที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง</b>								
อัตราการป้องกันความเสี่ยง	105.26%	Basis spread	-5.00%	-5.50%	-6.00%	-3.40%	-7.00%	
ปริมาณที่ป้องกันความเสี่ยง	118,421	ราคาซื้อขายล่วงหน้า (USD/ปอนด์)	1.19	0.95	1.34	1.18	2.00	
ราคาซื้อขายล่วงหน้าโดยนัย	1.1875	มูลค่าปัจจุบัน (USD)	-	27,598	(18,557)	1,063	(96,158)	
		มูลค่าปัจจุบัน (THB)	-	800,344	(575,252)	35,095	(3,077,049)	
		การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบัน (THB)		800,344	(1,375,596)	610,347	(3,112,144)	
<b>การบัญชี</b>			<b>THB</b>	<b>THB</b>	<b>THB</b>	<b>THB</b>	<b>THB</b>	<b>THB</b>
ตราสารอนุพันธ์			-	(783,000)	627,750	(111,375)	3,240,000	
สำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด			-	(783,000)	575,252	(35,095)	3,077,049	
การเปลี่ยนแปลงในสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด			-	(783,000)	1,358,252	(610,347)	3,112,144	
กำไร หรือ ขาดทุน			-	-	52,498	(128,778)	239,231	
กำไรสะสม			-	-	52,498	(76,280)	162,951	
								ต่อ.....

ตัวอย่างที่ 16 - การคำนวณ (Calculations) ...ต่อ						
งวดที่		1	2	3	4	5
<b>ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน (ความสัมพันธ์ลำดับที่สอง)</b>						
อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (USD/THB)	อัตราซื้อขายทันที (Spot)	30.0000	29.0000	31.0000	33.0000	32.0000
	อัตราซื้อขายล่วงหน้า (Fwd)	30.2573	29.1765	31.0929	33.0660	32.0000
<b>สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (buy USD/ sell THB)</b>						
ปริมาณ (USD)	140,625					
ราคาซื้อขายล่วงหน้า (สิ้นงวดที่ 2)	29.1765	มูลค่ายุติธรรม (THB)	-	268,249	545,533	397,051
		การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม (THB)	-	268,249	277,284	(148,482)
<b>ความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง</b>						
ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนโดยรวม	ปริมาณที่ป้องกันความเสี่ยง (USD)		140,027	138,932	142,937	135,533
		มูลค่าปัจจุบัน (THB)	-	(265,018)	(554,500)	(382,673)
		การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบัน (THB)		(265,018)	(289,482)	171,827
<b>การบัญชี</b>			THB	THB	THB	THB
ตราสารอนุพันธ์			-	268,249	545,533	397,051
สำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด			-	265,018	545,533	382,673
การเปลี่ยนแปลงในสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด			-	265,018	280,515	(162,860)
กำไร หรือ ขาดทุน			-	3,231	(3,231)	14,378
กำไรสะสม			-	3,231	-	14,378

<sup>14</sup>ในตารางแสดงการคำนวณต่อไปนี้ จำนวนทั้งหมด (ซึ่งประกอบด้วยการคำนวณทางบัญชีสำหรับ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ และกำไร/ขาดทุน) จะแสดงอยู่ในรูปแบบจำนวนบวก (+) และจำนวนลบ (-) เช่น กำไร/ขาดทุนที่แสดงในรูปแบบจำนวนลบ แสดงถึง ขาดทุน เป็นต้น

- IE 121 ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์ คือ การป้องกันกระแสเงินสดของรายการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจริง ซึ่งเริ่มต้น ณ วันสิ้นงวดที่ 1 และยังคงอยู่ เมื่อความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนเริ่มต้นขึ้น ณ วันสิ้นงวดที่ 2 กล่าวคือ ความสัมพันธ์ลำดับที่ 1 ยังคงดำเนินต่อไปโดยถือเป็นความสัมพันธ์ที่แยกจากกัน
- IE 122 ปริมาณของฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนโดยรวม ซึ่งเป็นปริมาณที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากความสัมพันธ์ในการป้องกันความเสี่ยงด้านเงินตราต่างประเทศ คือ ผลรวมของ<sup>15</sup>
- ก) ปริมาณการซื้อกาแฟที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง คุณด้วย ราคาซื้อขายล่วงหน้าที่คาดหวัง (ซึ่งแสดงถึงราคาซื้อขายทันที (spot price) ที่คาดการณ์ไว้สำหรับการจ่ายซื้อจริง) และ
  - ข) ปริมาณของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (ตามจำนวนที่ได้กำหนดไว้) คุณด้วย ผลต่างระหว่างอัตราซื้อขายล่วงหน้าตามสัญญา และราคาซื้อขายล่วงหน้าที่คาดหวัง (ซึ่งแสดงถึงความแตกต่างของราคาที่คาดการณ์ไว้จากความเคลื่อนไหวของราคามาตรฐานของกาแฟที่เป็นสกุลเงินต่างประเทศ ซึ่งบริษัท ก. จะได้รับหรือจ่ายไปภายใต้สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า)
- IE 123 มูลค่าปัจจุบัน (ในสกุลเงินบาท) ของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงในความสัมพันธ์การป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราต่างประเทศ (เป็นฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวม) คำนวณโดยนำจำนวนที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงในสกุลเงินต่างประเทศ คูณด้วย ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าที่คาดหวัง ณ วันวัดมูลค่า และอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าที่คาดหวัง ณ วันที่มีการกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง เช่น ณ วันสิ้นงวดที่ 2<sup>16</sup> เป็นต้น

<sup>15</sup> จากตัวอย่างนี้ ฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยนโดยรวม ณ วันสิ้นงวดที่ 3 วัดค่าได้เท่ากับ 118,421 ปอนด์ x 1.34 USD/Ib เท่ากับ USD 159,182 สำหรับราคาที่คาดว่าจะจ่ายซื้อกาแฟ และ 112,500 ปอนด์ x (1.25 (USD/Ib) - 1.43 (USD/Ib)) เท่ากับ USD (20,250) สำหรับความแตกต่างของราคาที่คาดหวังภายใต้สัญญาซื้อขายสินค้าโภคภัณฑ์ล่วงหน้า ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ USD 138,932

<sup>16</sup> จากตัวอย่างนี้ มูลค่าปัจจุบันของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง ณ วันสิ้นงวดที่ 3 ถูกกำหนดให้เท่ากับ ปริมาณของฐานะเปิดต่อความเสี่ยงโดยรวม ณ วันสิ้นงวดที่ 3 (USD 138,932) คูณด้วย ผลต่างระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าที่คาดหวัง ณ วันสิ้นงวดที่ 3 (31.0929 THB/USD) และ อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าที่ทำไว้ ณ วันที่กำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง (ซึ่งคือ ณ วันสิ้นงวดที่ 2: 29.1765 THB/USD) จากนั้น คิดลดโดยใช้อัตราดอกเบี้ยในสกุลเงินบาท ณ วันสิ้นงวดที่ 3 โดยคิดลดเป็นจำนวน 2 งวด (นั่นคือ จนถึงสิ้นงวดที่ 5 - 0.46%) การคำนวณคือ USD 138,932 x (31.0929 - 29.1765) / (1 + 0.46%) = -265,018 บาท

- IE 124 การใช้มูลค่าปัจจุบันของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง และมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง จะทำให้สามารถกำหนด cash flow hedge reserve (สำรองจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด) และความไม่มีประสิทธิภาพของการป้องกันความเสี่ยงได้ (โปรดดู ย่อหน้า 6.5.11 ของ TFRS 9)
- IE 125 ตารางต่อไป นี้ แสดงให้เห็นผลกระทบต่องบการเงินของ บริษัท ก. ทั้งงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ทั้งนี้ เพื่อความเข้าใจง่ายของการแสดงรายการ<sup>17</sup> จึงแยกแสดงรายการป้องกันความเสี่ยงออกเป็น 2 ความสัมพันธ์ ได้แก่ การป้องกันความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์ และการป้องกันความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน

<sup>17</sup> รายการในงบการเงินที่แสดงอยู่นี้เป็นเพียงตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม รูปแบบการนำเสนอที่แตกต่างกันอาจใช้รายการแต่ละบรรทัดที่ต่างกันออกไปได้ (รวมถึง ทุกรายการในงบการเงินที่แสดงจำนวนเงินในตัวอย่างนี้) ทั้งนี้ IFRS 7 ระบุถึงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ซึ่งรวมถึง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ความไม่มีประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยง มูลค่าตามบัญชีของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง และ มูลค่าสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด

ตัวอย่างที่ 16 - ภาพรวมผลกระทบต่อแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน (หน่วย : บาท)					
งวดที่	1	2	3	4	5
<b>งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น</b>					
<i>การป้องกันความเสี่ยงที่ไม่มีประสิทธิภาพ</i>					
การป้องกันความเสี่ยงในสินค้าโภคภัณฑ์	-	-	(52,498)	128,778	(239,231)
การป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน	-	-	(3,231)	3,231	(14,378)
กำไร หรือ ขาดทุน	-	-	(55,729)	132,009	(253,609)
<i>กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (OCI)</i>					
การป้องกันความเสี่ยงในสินค้าโภคภัณฑ์	-	783,000	(1,358,252)	610,347	(3,112,144)
การป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน	-	-	(265,018)	(280,515)	164,860
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	-	783,000	(1,623,270)	329,832	(2,949,284)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	-	783,000	(1,678,999)	461,841	(3,202,893)
<b>งบแสดงฐานะการเงิน</b>					
การป้องกันความเสี่ยงในสินค้าโภคภัณฑ์	-	(783,000)	627,750	(111,375)	3,240,000
การป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน	-	-	269,249	545,533	397,051
สินทรัพย์รวม สุทธิ	-	(783,000)	895,999	434,158	3,637,051
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>					
<i>กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสะสม</i>					
การป้องกันความเสี่ยงในสินค้าโภคภัณฑ์	-	783,000	(575,252)	35,095	(3,077,049)
การป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน	-	-	(265,018)	(545,533)	(382,673)
	-	783,000	(840,270)	(510,438)	(3,459,722)
<i>กำไรสะสม</i>					
การป้องกันความเสี่ยงในสินค้าโภคภัณฑ์	-	-	(52,498)	76,280	(162,951)
การป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยน	-	-	(3,231)	-	(14,378)
	-	-	(55,729)	76,280	(177,329)
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม</b>	-	783,000	(895,999)	(434,158)	(3,637,051)

IE 126      ต้นทุนรวมของสินค้าภายหลังการป้องกันความเสี่ยง<sup>18</sup>

ต้นทุนของสินค้า (หน่วย: บาท)	
ราคาเงินสด (ที่ราคาซื้อขายทันที สำหรับความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์และความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน)	7,577,049
กำไร/ขาดทุน จากสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดของสำหรับความเสี่ยงด้านราคาสินค้าโภคภัณฑ์	(3,077,049)
กำไร/ขาดทุน จากสำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดของสำหรับความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน	(382,673)
<b>ต้นทุนของสินค้า</b>	<b>4,117,327</b>

IE 127      กระแสเงินสดรวมจากรายการทั้งหมด (ราคาจ่ายซื้อกาแฟจริงที่อัตราแลกเปลี่ยนทันที และการชำระเงินของ 2 อนุพันธ์) คือ 3,939,998 บาท (7,577,049 – 397,051 – 3,240,000) จำนวนนี้แตกต่างจากสินค้าโภคภัณฑ์ภายหลังการปรับปรุงด้วยต้นทุนการป้องกันความเสี่ยง 177,329 บาท ซึ่งคือจำนวนสุทธิของจำนวนสะสมที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยง ซึ่งความไม่มีประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยงจะมีผลต่อกระแสเงินสด แต่จะต้องไม่รวมอยู่ในต้นทุนของสินค้าโภคภัณฑ์

\*\*\*\*\*

<sup>18</sup> สำรองของการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด คือ จำนวนที่สะสมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น สำหรับการป้องกันความเสี่ยงด้านกระแสเงินสด